



**Maria Salomé Ferreira  
Duarte de Sousa**

**As opções efectuadas pela Roménia no âmbito do  
Artigo 5º do Regulamento 1606/2002/CE**



**Universidade de Aveiro**  
2009

Instituto Superior Contabilidade e Administração

**Maria Salomé Ferreira  
Duarte de Sousa**

**As opções efectuadas pela Roménia no âmbito do  
Artigo 5º do Regulamento 1606/2002/CE**

Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade - ramo Auditoria, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa, Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

**Dedicatória**

À minha família.

## **O júri**

### **Presidente**

Prof, Dra. Graça Maria do Carmo Azevedo  
Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração  
da Universidade de Aveiro

Prof. Dr. João Francisco Carvalho de Sousa  
Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da  
Universidade de Aveiro

Prof. Dr. João Serrana da Naia Fortes  
Professor Coordenador do Instituto Superior de Contabilidade e  
Administração da Universidade de Aveiro

## **Agradecimentos**

Ao Instituto de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, agradeço a possibilidade que me concedeu para colaborar neste Projecto de Contabilidade. Aos Professores Domingos Cravo e João Cravo, pelos incentivos manifestados durante o meu percurso académico.

Ao meu orientador, Professor Doutor João Sousa agradeço, a prontidão e a disponibilidade manifestada desde o início deste trabalho, inclusive, pelas sugestões, correcções e contribuições manifestadas e ainda, pelo empenho e estímulo que sempre me transmitiu.

A todas as entidades que me ajudaram na obtenção de informações, nomeadamente a Embaixada da Roménia em Lisboa. Às empresas localizadas na Roménia, agradeço a amabilidade e prontidão com que responderam ao meu inquérito que serviu de base para a minha pesquisa.

Um particular agradecimento à minha família, em especial ao meu marido José Anselmo Ramalho Godinho de Sousa, pelo incentivo e apoio transmitido durante mais esta etapa. Aos meus filhos Alexandre, Diogo e Bruna pela atenção e tempo que lhes privei ao longo deste período. Aos meus Pais e Irmãos pelos valores que me transmitiram e por acreditarem em mim.

**Palavras - chave**

Regulamento (CE) 1606/2002, Opções, Impactos, Soluções Legislativas.

**Resumo**

O presente trabalho propõe-se dar a conhecer os impactos, as opções, e as soluções legislativas desenvolvidas pela Roménia em consequência da aprovação do Regulamento 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho. Para tanto procurámos evidenciar o efeito que a estrutura empresarial romena, assente maioritariamente em micro e pequenas empresas, tem na concepção de um novo modelo e, também, as condições da sua adaptação. O estudo dos impactos de alteração de normativo, em países como a Roménia, tem ainda um atractivo adicional que tem a ver com o facto de as IAS/IFRS introduzirem um novo paradigma. Nesse enquadramento damos a conhecer as principais alterações que as sucessivas mudanças trouxeram para o normativo contabilístico romeno, de modo a compreender e estimar os efeitos previsíveis na produção da informação financeira, na mudança de comportamentos e no paradigma contabilístico. Para o efeito analisam-se os impactos da adopção das IAS/IFRS pelas empresas sediadas na Roménia, e apresentam-se as soluções legislativas propostas e suas principais divergências, em consequência das opções efectuadas pela Roménia.

**Keywords**

Regulation (CE) 1606/2002, Impacts, Options, Legislative Solutions.

**Abstract**

This paper aims to get to know, about the impacts, options, and legislative solutions developed by Romania as a result of the adoption of Regulation 1606/2002 of the European Parliament and Council. For this purpose, we tried to highlight the affect that the Romania business structure, based mostly in micro and small enterprises have to design a new model and also the conditions for its a adaptation. The study of the impacts of regulatory change in countries like Romania still has an added attraction that has to do with the fact that IAS/IFRS introduce a new paradigm. In This framework we know the main changes brought to the Romanian accounting standards in order to understand and estimate the likely effects on the production of financial information on behaviour change and the paradigm accounting. To this end we analyse the impacts of adopting IAS/IFRS by companies based in Romania, and present the proposed legislative solutions and their main differences, as a result of choices made by Romania.

## GLOSSÁRIO DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ARIS	Agência Romena para a Promoção do Investimento Estrangeiro
BSE	<i>Bucareste Stock Exchange</i>
BVB	<i>Bursa de Valori Bucuresti</i>
CAFR	<i>Camera Auditorilor Financiari din România</i>
CE	Comissão Europeia
CECCAR	<i>Corpul Expertilor Contabili si Contabililor Autorizati din România</i>
CEE	Comunidade Económica Europeia
CNIPMMR	<i>Consiliul National al Întreprinderilor Private Mici si Mijlocii din Romania</i>
CNVM	<i>Comisia Natională a Valorilor Mobiliare</i>
COM	Comunicação
DFID	<i>Departamentul Guvernamental Pentru Dezvoltare Internatioalã Al Marii Britanii</i>
EEE	Espaço Económico Europeu
EFRAG	<i>European Fianancial Reporting Advisory Group</i>
EM	Estados-Membros
EUA	Estados Unidos da América
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FEE	<i>Fédération des Experts Comptables Européens</i>
GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>



IAPMEI	Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas
IDE	Investimento Directo Estrangeiro
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRIC	<i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IMM	<i>Intreprinderile Mici si Mijlocii</i>
IOSCO	<i>International Organization of Securities Commissions</i>
ISBN	<i>International Standard Book Number</i>
ISA	<i>International Standards on Auditing</i>
IVA	Imposto de Valor Acrescentado
JOCE	Jornal Oficial das Comunidades Europeias
LIFO	<i>Last In, First Out</i>
NCRF	Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
NIIF	Normas Internacionais de Informação Financeira
OE	Ordem de Emergência
OMFP	Ordem do Ministro das Finanças Públicas
PE	Pequenas Entidades
PIB	Produto Interno Bruto
PME	Pequenas e Médias Empresas
PPM	<i>Programului de Privatizare in Masa</i>
RASDAQ	<i>Romanian Association of Securities Dealers Automated Quotations</i>

SIC	<i>Standing Interpretation Committee</i>
UE	União Europeia
USD	Dólar Americano
URSS	União das Repúblicas Socialistas Soviéticas

## **ÍNDICE**

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>2</b>
-------------------	----------

### **CAPÍTULO I**

#### **A INTEGRAÇÃO DA ROMÉNIA NA UNIÃO EUROPEIA**

1.1 - CONTEXTUALIZAÇÃO DA ROMÉNIA NA UNIÃO EUROPEIA.....	5
1.1.1- O PROCESSO DE ADESAO.....	5
1.1.2 - A ECONOMIA ROMENA NO PERÍODO DA PRÉ-ADESAO.....	7
1.1.2.1 – A EVOLUÇÃO ECONÓMICA DO ESTADO ROMENO NO PERÍODO DE PRÉ-ADESAO...	7
1.1.3 – A ESTRATÉGIA ROMENA FACE À INTEGRAÇÃO.....	10
1.2 – O TECIDO EMPRESARIAL ROMENO NA PRÉ-ADESAO À UE.....	11
1.2.1.– AS EMPRESAS COM VALORES ADMITIDOS À NEGOCIAÇÃO.....	11
1.2.2 – AS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS NA ROMÉNIA.....	14
1.3 – A IMPORTÂNCIA DAS PME.....	16
1.3.1 – NO CONTEXTO EUROPEU.....	16
1.3.2 – NA ROMÉNIA.....	17
1.4 - A CARACTERIZAÇÃO DAS PME.....	18
1.4.1 - NA UNIÃO EUROPEIA.....	18
1.4.2 – NA ROMÉNIA.....	20
1.5 – O DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO ROMENO E O INVESTIMENTO.....	21
1.6 – A REGULAMENTAÇÃO FISCAL E A TRIBUTAÇÃO.....	23

### **CAPÍTULO II**

#### **A NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NA UNIÃO EUROPEIA**

2.1 - A POLÍTICA DE HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NA UNIÃO EUROPEIA.....	27
2.1.1 - BREVES NOTAS ACERCA DA HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA COMUNITÁRIA.....	27
2.1.2 - A HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NA ROMÉNIA E O PROCESSO DE INTEGRAÇÃO.....	33

2.2 - A ESTRATÉGIA COMUNITÁRIA EM MATÉRIA DE HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA....	34
--	----

### **CAPÍTULO III**

#### **AS REFORMAS DO SISTEMA CONTABILÍSTICO ROMENO ANTES DA ADOPÇÃO DO REGULAMENTO 1606/2002**

3.1 – BREVE RESENHA HISTÓRICA.....	39
3.2 – O PROCESSO REFORMADOR.....	41
3.3 – O CONTRIBUTO DO “ <i>DEPARTAMENTUL GUVERNAMENTAL PENTRU DEZVOLTARE INTERNATIOALĂ AL MARII BRITANII</i> ”.....	42
3.4 – O ORDENAMENTO CONTABILÍSTICO ROMENO.....	46
3.5 – AS ENVOLVENTES DO SISTEMA CONTABILÍSTICO ROMENO.....	47
3.5.1 – A INTERNACIONALIZAÇÃO.....	47
3.5.2 – A REGULAMENTAÇÃO CONTABILÍSTICA.....	48
3.6 – CRÍTICAS À RESPOSTA LEGISLATIVA ROMENA.....	50

### **CAPÍTULO IV**

#### **OS IMPACTOS DA ADOÇÃO DAS IAS/IFRS PELAS EMPRESAS COM VALORES ADMITIDOS À NEGOCIAÇÃO NA ROMÊNIA**

4.1 – A CONVERGÊNCIA E SEUS IMPACTOS.....	56
4.2 – PRINCIPAIS IMPACTOS NA AUDITORIA.....	57
4.3 – A ADEQUAÇÃO DA LEGISLAÇÃO ROMENA ÀS IAS/IFRS.....	59
4.3.1 – O CONTEXTO DOS IMPACTOS LEGISLATIVOS.....	59
4.3.1.1 – PRINCIPAIS DIFERENÇAS FACE À LEI DE CONTABILIDADE ROMENA.....	60
4.3.1.2 – PRINCIPAIS DIFERENÇAS FACE À OMFP Nº 94/2001.....	62
4.3.1.3 – PRINCIPAIS DIFERENÇAS FACE AO PLANO GERAL DE CONTAS ROMENO.....	63

## **CAPÍTULO V**

### **A ADOÇÃO DO REGULAMENTO 1606/2002 NA ROMÉLIA**

5.1 – AS PRINCIPAIS DISPOSIÇÕES DO REGULAMENTO.....	66
5.2 – A POSIÇÃO DA ROMÉLIA FACE ADOÇÃO DO REGULAMENTO 1606/2002.....	68
5.2.1 – CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	68
5.3 – A REFORMA DO SISTEMA CONTABILÍSTICO ROMENO APÓS A ADOÇÃO DO REGULAMENTO 1606/2002.....	69

## **CAPÍTULO VI**

### **AS OPÇÕES EFECTUADAS PELA ROMÉLIA NO QUADRO DO ARTIGO 5º DO REGULAMENTO 1606/2002**

6.1 – A INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA ATRAVÉS DAS CONTAS ANUAIS.....	76
6.1.1 – AS CONTAS ANUAIS E A INFORMAÇÃO PARA OS UTILIZADORES.....	76
6.2 – A NECESSIDADE INFORMATIVA E A INFLUÊNCIA DA ESTRUTURA DO SECTOR EMPRESARIAL ROMENO.....	77
6.2.1 – A DIVERSIDADE DE UTILIZADORES FACE ÀS PME.....	79
6.2.2 – O PADRÃO DA PRODUÇÃO CONTABILÍSTICA AO NÍVEL DAS PME.....	81
6.3 – A POSIÇÃO DA ROMÉLIA FACE ÀS OPÇÕES.....	83
6.3.1 – BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO.....	83
6.3.2 – O EXERCÍCIO DA OPÇÃO CONTIDA NO REGULAMENTO 1606/2002.....	84
6.3.3 – AS OPÇÕES E A RESPOSTA NACIONAL.....	88
6.3.3.1 – PARA AS SOCIEDADES COTADAS.....	90
6.3.3.2 – PARA AS OUTRAS EMPRESAS.....	90
6.4 – AS IAS/IFRS PARA AS PME E O IMPACTO NO SISTEMA CONTABILÍSTICO ROMENO.....	92
6.5 – A PERSPECTIVA ROMENA FACE AO PROJECTO DO IASB PARA AS PME.....	94

**CAPÍTULO VII**  
**A APLICAÇÃO DAS IAS/IFRS NA ROMÉLIA: ALGUNS ESTUDOS**

7.1 – UM ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DAS IAS/IFRS ÀS EMPRESAS COM VALORES ADMITIDOS À NEGOCIAÇÃO.....	97
7.2 – UM ESTUDO SOBRE A ADOÇÃO DAS PME ROMENAS ÀS IAS/IFRS.....	104

**CAPÍTULO VIII**  
**AS DIFICULDADES DE IMPLEMENTAÇÃO DO REGULAMENTO 1606/2002 NA ROMÉLIA**

8.1 – METODOLOGIA DO ESTUDO.....	106
8.2 – OBJECTIVOS A ATINGIR E UMA ALTERAÇÃO DE ESTRATÉGIA.....	110
8.3 – UMA NOVA ABORDAGEM, UM NOVO ESTUDO.....	111
8.4 - OS RESULTADOS OBTIDOS.....	114
8.4.1 - CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	114
8.4.2 - UMA CONSTATAÇÃO.....	116
8.5 – O PROCESSO DE TRANSIÇÃO NUMA ENTREVISTA.....	117
8.5.1- FORMULAÇÃO E CONTRIBUTO.....	117
8.5.2- CONCLUSÕES.....	129
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>132</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>135</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>149</b>

**LISTA DE FIGURAS**

FIGURA 1 – ETAPAS DO MODELO COMUNITÁRIO.....	31
FIGURA 2 – ETAPAS DO MODELO DO IASB.....	32
FIGURA 3 – REGÍME JURÍDICO DE APLICAÇÃO DO REGULAMENTO 1606/2002.....	87

## **LISTA DE QUADROS**

QUADRO 1 – INDICADORES GEOGRÁFICOS.....	6
QUADRO 2 – INDICADORES ECONÓMICOS.....	7
QUADRO 3 – DEFINIÇÃO DE MICRO, PEQUENA E MÉDIA EMPRESA.....	20
QUADRO 4 – AGRUPAMENTOS INTERNACIONAIS.....	34
QUADRO 5 – A REGULAMENTAÇÃO CONTABILÍSTICA ROMENA: CRONOLOGIA DE UMA REFORMA.....	70

## **LISTA DE TABELAS**

TABELA 1 – CRITÉRIOS DE DIMENSÃO PARA DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ENTRE 2001-2004.....	54
TABELA 2 – IMPACTO DA OMFP Nº 1752/2005 NAS DIFERENTES CATEGORIAS DE EMPRESAS.....	73
TABELA 3 – OPÇÕES NO QUADRO DO ARTIGO 5º DO REGULAMENTO 1606/2002.....	88





Todas as traduções efectuadas que conduziram à formulação da presente Dissertação são da responsabilidade da autora, uma vez que não foi disponibilizado, nem obtido, qualquer outro suporte informativo em idioma mais acessível. É necessário salientar que as diferentes línguas reflectem diferenças culturais, pelo que é normal ocorrerem diferenças na forma de perceber e interpretar os factos, na forma de estruturar o pensamento e, consequentemente, na forma de redigir.

## INTRODUÇÃO

A crescente globalização da economia e as consequentes mudanças económicas, políticas e sociais, bem como o surgimento da actual crise financeira, obrigou-nos, a repensar seriamente a necessidade da existência de uma convergência regulamentar e financeira, em áreas como a contabilidade e a auditoria.

São várias as organizações internacionais que têm desenvolvido esforços para criar soluções para combater esta crise, procurando assim mitigar o impacto sobre os países e as suas empresas. O envolvimento dos diversos Estados Membros (EM) da União Europeia (UE) tem suscitado o interesse de todos os utilizadores da informação financeira, contribuindo esta Dissertação para dar a conhecer o impacto da aprovação do Regulamento 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, no que se refere aos termos do disposto no seu artigo quinto, quanto às opções tomadas pelo Estado Romeno e aplicáveis às empresas nele sedeadas.

Este trabalho visa difundir a necessidade de convergência regulamentar e financeira, em áreas como a contabilidade e auditoria, fazendo um enquadramento genérico da posição da Roménia sobre estas matérias, para um melhor entendimento dos impactos provenientes da adopção do Regulamento (CE) nº 1606/2002, nomeadamente quanto às opções e soluções legislativas relativas às contas anuais e às sociedades cujos títulos não são negociados publicamente. Tem igualmente por objectivo alertar para as reais dificuldades, e para as eventuais oportunidades, que podem surgir para este tipo de entidades, num País que só recentemente aderiu à UE, e que tem acolhido nos últimos tempos inúmeras mudanças de diversa natureza.

A presente dissertação está dividida em oito capítulos. No primeiro é feito um enquadramento do caso romeno, no que respeita ao seu recente processo de adesão à UE, e aos critérios nele envolvidos. Posteriormente é feito um enquadramento do ambiente empresarial romeno, dos quais se faz uma breve contextualização das empresas com valores admitidos à negociação neste EM. Já no que diz respeito às Pequenas e Médias Empresas (PME) a caracterização é feita quer no contexto nacional, quer no contexto europeu, para melhor percepção das diferenças que as envolvem. De forma sucinta

descreve-se o normativo fiscal em vigor, nomeadamente dos principais impostos e respectiva tributação. Igualmente é feita uma referência ao desenvolvimento económico e ao investimento na Roménia.

No segundo capítulo é abordada a normalização contabilística na UE, com uma breve referência ao quadro comunitário, contendo diversas notas sobre a harmonização contabilística e a respectiva estratégia, nesta matéria.

O terceiro capítulo incide nas reformas do sistema contabilístico romeno antes da adopção do Regulamento, iniciando-se com uma breve resenha histórica do seu processo reformador. Ainda neste capítulo é feita uma abordagem à organização e condução da gestão contabilística, e é descrito em termos gerais o respectivo ordenamento contabilístico. Ainda no que se refere ao normativo contabilístico romeno, são feitas referências às envolventes que o rodeiam e à sua evolução.

No quarto capítulo analisam-se os impactos da adopção das *International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS) pelas empresas cotadas na Roménia, dos quais se destaca o processo de convergência do normativo romeno às normas internacionais de contabilidade e apresentam-se as soluções legislativas propostas e as suas principais divergências.

No capítulo quinto analisa-se a adopção do Regulamento (CE) nº 1606/2002 na Roménia, dos quais se destacam as suas principais disposições e dá-se a conhecer a posição da Roménia face à sua adopção em termos gerais. Neste âmbito é feita uma abordagem à reforma do sistema contabilístico romeno após a sua adopção.

O sexto capítulo centra-se nas opções efectuadas por este EM, no âmbito do quadro do artigo quinto do Regulamento, no que se refere às contas anuais e às sociedades cujos títulos não são negociados publicamente, nomeadamente no que se refere à informação contabilística através das contas anuais para os seus utilizadores. Adverte-se para a necessidade informativa face à influência da estrutura do sector empresarial romeno, nomeadamente face à diversidade dos utilizadores e ao padrão da produção contabilística ao nível das PME. Através de uma breve contextualização faz-se referência ao exercício da opção contida no Regulamento 1606/2002 e dá-se a conhecer a resposta nacional face às opções, quer para as sociedades cotadas, quer para as outras empresas. Também neste capítulo perspectiva-se a posição da Roménia face ao Projecto do *International Accounting*

*Standards Board* (IASB) para as PME, nomeadamente os impactos das IAS/IFRS no sistema contabilístico romeno.

No sétimo capítulo apresentam-se alguns estudos sobre a aplicação das IAS/IFRS, incidindo o primeiro sobre a aplicação das IAS/IFRS às empresas com valores admitidos à negociação e o segundo sobre a adopção das PME romenas às IAS/IFRS.

No oitavo e último capítulo analisam-se as dificuldades de implementação do Regulamento na Roménia e apresenta-se um novo estudo, concluindo-se com a realização de uma entrevista a uma profissional romena em que é abordada a problemática da transição.

# **CAPÍTULO I**

## **A INTEGRAÇÃO DA ROMÉLIA NA UNIÃO EUROPEIA**

### **1.1 - CONTEXTUALIZAÇÃO DA ROMÉLIA NA UNIÃO EUROPEIA**

#### **1.1.1- O PROCESSO DE ADESÃO**

A integração da Roménia na UE ocorreu em 1 de Janeiro de 2007, tendo passado a fazer parte de uma comunidade de vinte e sete Estados, que se assume como uma grande potência económica e líder mundial na ajuda ao desenvolvimento. Todos os EM regem-se pelos mesmos valores fundamentais de paz, democracia, estado de direito e respeito pelos direitos humanos, actuando em conjunto no âmbito mundial, procurando promover esses valores, criando e partilhando prosperidade e exercendo uma influência colectiva.

A Roménia à semelhança de outros países que aderiram à EU teve que satisfazer muitos e exigentes critérios políticos e económicos para aderir, sendo a sua principal vantagem a consolidação de um moderno sistema jurídico e institucional, o acesso a um enorme mercado interno e à ajuda financeira da União.

A aplicação e o fortalecimento legislativo e institucional do seu sistema jurídico foram fundamentais, sendo por outro lado a adesão à UE uma condição necessária, mas não suficiente, para maximizar os benefícios do processo. Quanto à transposição e aplicação da legislação e das normas da UE verificou-se que em alguns domínios menos problemáticos, a Roménia já se encontrava numa fase avançada de preparação e adequação, no momento em que ocorreu a sua adesão. No entanto, em outros domínios foi necessário desenvolver esforços suplementares, nomeadamente acelerando o ritmo das reformas até ao momento da adesão.

Segundo o Relatório Geral de Acompanhamento sobre o estado de preparação para a adesão à UE da Roménia, nos domínios que suscitavam mais sérias preocupações, as

autoridades romenas tiveram necessidade de desenvolver acções sistemáticas para que o País pudesse estar preparado. As deficiências persistentes em áreas problemáticas foram tratados com a urgência necessária, pois a não terem sido ultrapassadas, poderiam colocar em risco o correcto funcionamento das políticas da UE e impedir que a Roménia beneficiasse integralmente do estatuto de estado membro.

O processo de integração impulsionou e continua a impulsionar a aceleração das reformas estruturais de forma a alcançar um elevado nível de competitividade, provocando mudanças e criando oportunidades para a sociedade civil. O processo tem exigido o desenvolvimento de um processo de comunicação e divulgação interna de informação, seja quanto às vantagens da integração europeia, seja quanto aos benefícios e implicações dessa adesão, de forma a reforçar a posição romena no mercado interno e externo.

Os dois quadros que iremos apresentar de seguida sintetizam os principais indicadores do Estado Romeno, numa fase de pré-adesão:

**QUADRO 1 – INDICADORES GEOGRÁFICOS**

<b>País</b>	Roménia
<b>Capital</b>	Bucareste
<b>Principais Cidades</b>	<i>Constanta, Iasi, Timisoara, Galati, Cluj, Napoca, Brasov, Craiova</i>
<b>Língua</b>	Romeno, Húngaro, Alemão.
<b>População</b>	22.303.552

Fonte: Elaboração própria

## QUADRO 2 – INDICADORES ECONÓMICOS

<b>Moeda</b>	(Novo) Leu O Leu foi retirado de circulação em 2006, tendo o Novo Leu sido introduzido em 2005, na seguinte conversão: 10.000 Leu = 1 Novo Leu
<b>Câmbio (12.2006)</b>	1 Dólar Norte-Americano = 31.8 Leu 1 Euro = 38,7 Leu
<b>PIB (2006)</b>	US\$ 72,7 mil milhões
<b>PIB “Per Capita/2006”</b>	US\$ 8.200
<b>Composição por Sector (2006)</b>	Agricultura: 13,1% Indústria: 33,7% Serviços: 53,2 %
<b>Principais Produtos</b>	<u>Agricultura</u> : trigo, milho, açúcar, semente de girassol, batatas, uvas, ovos, carneiro. <u>Indústria</u> : têxteis e calçado; máquinas, mineração, construção, metalurgia, química, processamento de alimentos, refinação de petróleo.
<b>Parceiros Comerciais</b>	<u>Principais destinos das exportações romenas</u> : Itália (21,4%); Alemanha (15%); França (8,5%); Turquia (7%) Reino Unido (6,6%)  <u>As importações romenas provêm da</u> : Itália (17,2%); Alemanha (14,9%); França (7,1%); Rússia (6,8%) e Turquia (4,2%)
<b>Inflação (2006)</b>	9,1 %
<b>Taxa de Desemprego (2006)</b>	4,3 %

Fonte: Elaboração própria

### 1.1.2 - A ECONOMIA ROMENA NO PERÍODO DA PRÉ-ADESÃO

#### 1.1.2.1 – A EVOLUÇÃO ECONÓMICA DO ESTADO ROMENO NO PERÍODO DE PRÉ-ADESÃO

No quadro económico as reformas na Roménia caminharam mais lentamente do que nos demais países da Europa Central e do Leste. Em 1990 o Estado Romeno debatia-se com uma centralização excessiva, uma planificação rígida, baixa eficácia, desequilíbrio entre os diversos ramos de produção, e também, com uma industrialização forçada, onde não existia nenhuma correlação com os recursos de matérias-primas no País.

As reduções exageradas das importações e a promoção forçada das exportações, sacrificaram todos os critérios de eficácia que permitiam pagar a dívida externa no fim dos anos oitenta. Tal facto veio provocar uma profunda crise na economia interna, tendo as reformas entretanto desenvolvidas no período de 1990 a 1996, falhado na tentativa de implementar as mudanças estruturais necessárias para a transformação do País numa economia de mercado desenvolvida e competitiva.

Os subsídios governamentais que entretanto foram concedidos ao sector industrial provocaram grandes *deficits*, que foram parcialmente financiados por emissões monetárias, que vieram contribuir directamente para o aumento dos níveis inflacionários e para uma deficiente reestruturação e modernização industrial.

Tal facto veio contribuir para a deterioração da competitividade das exportações romenas, tendo todas as tentativas efectuadas para reestruturar a economia continuado a não surtir efeito, principalmente em função das sucessivas resistências e divergências de alguns membros do Governo de coligação de centro-direita, que assumiu o poder no período de 1996 a 2000.

Algumas das medidas tomadas, como a remoção do controle de preços ou a liberalização e unificação dos mercados de câmbio, vieram culminar com o ressurgimento das altas taxas de inflação e com a depreciação real da moeda, entre outras consequências, independentemente do facto, de apesar de uma situação adversa, o PIB ter crescido ligeiramente nos anos de 2000 e 2001.

Apesar de um cenário tão adverso, nos anos de 2002 e 2003 a Roménia realizou importantes progressos no caminho da sua estabilidade macroeconómica, tendo - se verificado um aumento significativo do PIB. Contudo tal facto não impediu a verificação de disparidades regionais em termos de rendimento, visíveis no PIB *per capita*, três vezes mais elevado na capital Bucareste do que nas regiões mais pobres.

Estas assimetrias eram claramente visíveis, e a pobreza assumiu-se como um fenómeno de proporções gravíssimas afectando 30% da população, tendo a UE imposto ao Governo Romeno que providenciasse uma especial atenção às regiões mais atrasadas no plano económico, através do desenvolvimento de uma estratégia nacional integradora em prol da inclusão social, assegurando o financiamento de estratégias e iniciativas de nível local.



Nos anos seguintes, a economia romena tem vindo a aproximar-se do estatuto de economia de mercado viável, prosseguindo o seu programa de reformas estruturais para poder fazer face às pressões concorrenciais que se iriam operar aquando da integração na UE. Em 2004 a Roménia foi considerada como um país como uma "*economia de mercado funcional*".

Ao longo do processo de integração, foram efectuados pelas autoridades romenas esforços no sentido de concluir um programa de privatizações e de se reforçar a disciplina financeira das empresas, deixando de existir tolerância para atrasos, seja no pagamento dos impostos, seja na execução dos fornecimentos por parte das empresas. O acompanhamento da UE ao processo de integração, constatou a existência de um grande número de empresas não viáveis, que impediam o normal funcionamento dos mecanismos de mercado, tendo incentivado o Governo Romeno a prosseguir o processo de reestruturação ou de encerramento dessas empresas.

Igualmente foram desenvolvidos esforços concertados para resolver dois problemas estruturais endémicos: a erradicação da corrupção e a aplicação enérgica de uma reforma estrutural. Se o primeiro é complexo e afecta todos os sectores da sociedade, o segundo obrigou, face à incapacidade do tecido empresarial de gerar negócios nacionais e não ser atractivo para o investimento externo directo, ao estabelecimento de duas prioridades: a reestruturação dos sectores – chave (energia, indústria mineira e transportes), e ao estabelecimento de um mecanismo de fixação de preços para o gás natural, que reflectisse os custos a curto e longo prazo.

Ao longo do período de integração que já decorreu a Roménia tem mantido a sua estabilidade macroeconómica, tendo a aplicação dinâmica do programa de reformas estruturais tido enormes repercussões económicas, nomeadamente com a aceleração da despesa pública e a consolidação das receitas fiscais. Para além da redução da taxa de inflação, o principal problema macroeconómico com que se deparou a Roménia foi o desequilíbrio das suas contas externas, resultado do saldo negativo da sua balança comercial<sup>1</sup>, que as remessas dos emigrantes atenuavam mas que não corrigiam completamente.

---

<sup>1</sup> O forte agravamento do saldo da balança comercial resulta da conjugação de vários factores. Por um lado, o forte crescimento das importações resultado do aumento do poder de compra da população e das despesas de investimento. Por outro lado, e apesar do seu comportamento positivo, as exportações não conseguem alcançar o ritmo de crescimento das importações dada a débil estrutura da oferta romena, baseada fundamentalmente em bens de baixo valor acrescentado.

Independentemente das fragilidades indicadas e dos esforços que tem vindo a ser desenvolvidos para a sua eliminação, o Estado Romeno dispõe de uma economia de mercado viável, e tem mantido nos últimos anos a sua estabilidade macroeconómica. A Comissão Europeia teve neste processo um papel fundamental, ao disponibilizar um apoio financeiro substancial ao processo de adesão da Roménia à UE. Esse apoio de assistência pré – adesão foi de 1.023 milhões de euros, de acordo com o relatório de acompanhamento de Maio de 2006 (MEMO/06/201 – Bruxelas/16 de Maio de 2006).

### **1.1.3 – A ESTRATÉGIA ROMENA FACE À INTEGRAÇÃO**

Um dos objectivos estratégicos do Estado Romeno consistia na procura de convergência com os Estados – Membros da UE, através do desenvolvimento de um conjunto diversificado de reformas estruturais, políticas, fiscais e orçamentais, visando promover o crescimento económico, nomeadamente no quadro macroeconómico.

Garantir um quadro macroeconómico estável para o período de 2007 a 2013, foi um dos objectivos fundamentais identificado pelo Governo Romeno, que se caracterizam pelo aumento da correlação das políticas existentes e a implementação de novas políticas, no processo de consolidação orçamental e do nível de défice orçamental de acordo com as exigências da UE.

Já no que diz respeito ao quadro microeconómico e tendo presente a necessidade de apoio às Pequenas e Médias Empresas romenas, de forma a reforçar a sua presença competitiva no mercado interno, era necessário:

- Continuar aplicar as normas europeias e de conformidade com a legislação relativa ao mercado interno;
- Implementar a estratégia de auxílios estatais às PME, nomeadamente através da concessão de incentivos à inovação, à formação contínua, ao cumprimento de requisitos ambientais e ao acesso à tecnologia;
- Criar infra-estruturas adequadas para apoiar a obtenção de um fácil acesso ao financiamento das PME;

- Apoiar o desenvolvimento do espírito empresarial e de outras competências através da formação contínua;
- Promover o investimento em investigação, desenvolvimento e inovação.

## **1.2 – O TECIDO EMPRESARIAL ROMENO NA PRÉ-ADESÃO À UE**

### **1.2.1.– AS EMPRESAS COM VALORES ADMITIDOS À NEGOCIAÇÃO**

O funcionamento do mercado de capitais e das bolsas de valores na Roménia encontrava-se regulamentada pela Lei nº 52/1994, publicada no Jornal Oficial nº 210 de 11 de Agosto de 1994, posteriormente revogada pela aprovação da Ordem Governamental nº 69/1997, que legislava sobre os mercados regulamentados de bens e serviços de derivados, e que foi publicada no Jornal Oficial da Roménia nº 227 de 30 de Agosto de 1997. Esta lei foi mais tarde modificada pela OG nº 129/2000, publicada no Jornal Oficial da Roménia nº 361 de 3 de Agosto de 2000, competindo a administração, execução e controlo do seu funcionamento à Comissão Nacional de Valores Mobiliários (*CNVM - Comisia Natională a Valorilor Mobiliare*).

Segundo o Memorando de Acordo sobre troca de informações com a "*Comisia Nationala a Valorilor Mobiliare*" da Roménia, assinado em Lisboa, em 2001, "*a CNVM da Roménia, é uma autoridade administrativa independente com autonomia administrativa, responsável pela regulação, supervisão e controlo do mercado de valores mobiliários. Também se inclui no âmbito das suas competências a cooperação internacional, nomeadamente a celebração de acordos bilaterais.*"

É uma entidade administrativa autónoma com personalidade jurídica, que tem como objectivo, de acordo com o Estatuto Nacional da Comissão de Valores Mobiliários, aprovado pela OUG n.º 25/2002, alterado, e aprovado pela Lei nº 514/2002, de estabelecer e manter a estrutura para o desenvolvimento de mercados regulamentados, para promover a confiança desses mercados e do investimento em instrumentos financeiros derivados, e a actividade de todos os agentes que neles actuam.

Essa entidade é composta por sete membros, e integra um presidente, dois vice-presidentes e quatro comissários, e tem por missão supervisionar e regular os mercados de valores mobiliários e instrumentos financeiros derivados. Neste sentido e uma vez que a regulação consiste na elaboração de normas sobre o funcionamento de um sector da actividade económica e/ou sobre o funcionamento de mercados e a actividade das entidades que neles intervêm, compete - lhe identificar a capacidade de implementação das regras contabilísticas, possibilitar o desenvolvimento de normas contabilísticas e ditar orientações práticas específicas, de um modo geral, todas as matérias que dizem respeito a esta área de actividade.

Visando enquadrar o sistema financeiro, que se tem vindo a tornar cada vez mais dinâmico e complexo, as autoridades responsáveis pela regulação e supervisão devem garantir a transparência, a estabilidade e a integridade do sistema.

As receitas da CNVM não provêm do Orçamento do Estado Romeno, antes são originárias de taxas de supervisão cobradas pelos serviços que prestam. A competência da CNVM estende-se à cooperação internacional, incluindo o estabelecimento de relações bilaterais, e funciona no seu dia-a-dia cumprindo as directrizes de um Estatuto aprovado pela OUG nº 25/2002, aprovado pela Lei n.º 514/2002, e posteriormente alterada e complementada pela Lei n.º 297/2004.

Anghelache (2008) refere que o aparecimento e desenvolvimento do mercado de capitais romeno foram influenciados por vários e importantes factores económicos, dos quais destacamos o ritmo das privatizações, a recessão económica, o nível de poupança, e o ritmo e capacidade de investimento.

Para estimular o desenvolvimento do mercado de capitais, o Parlamento Romeno adoptou em 1994 a Lei *Securities Exchange*, tendo promovido a criação da Bolsa de Valores de Bucareste<sup>2</sup> – *Bucareste Stock Exchange* (BSE), que começou a operar em Novembro de 1995. Em 1999 encontravam-se cotadas e a operar na citada bolsa cento e uma empresas.

---

<sup>2</sup> A Bolsa de Valores Bucareste – *Bursa de Valori Bucuresti* (BVB) visa estimular o desenvolvimento dos mercados de capitais líquidos e eficiente, a fim de proporcionar igualdade de condições de funcionamento e total fiabilidade, é organizada sobre os princípios da autonomia, e adopta regras e procedimentos de operação que são depois sujeitos à aprovação da Comissão Nacional de Valores Mobiliários.

Stoica (2006) identificou na Roménia a existência a partir de 2000 de uma tendência para incrementar os negócios no mercado bolsista, com este a dar um grande passo qualitativo com as medidas adoptadas em 2001. Nesse período ocorreu o aparecimento de um elevado número de entidades emitentes, e aumentou o nível de transparência, tendo sido admitidas à negociação algumas empresas com um grande impacto na economia. Estes acontecimentos conjuntamente com o desempenho de muitas empresas na Bolsa de Valores no ano anterior atraíram um grande número de investidores e conduziram ao aumento das cotações das empresas com valores admitidos à negociação.

O quadro regulamentar do mercado de capitais romeno foi evoluindo ao longo dos anos, tendo em 2003 a Bolsa de Valores de Bucareste desenvolvido um plano de fusão com a Bolsa de Valores de Comércio Electrónico “*Rasdaq – Romanian Association of Securities Dealers Automated Quotations*”, de forma a reforçar e dinamizar o mercado de capitais numa perspectiva de adesão do País à UE.

A formação e o desenvolvimento do mercado de capitais, e a criação das suas formas organizadas (Bolsa de Valores de Bucareste e Bolsa de Valores de Comércio Electrónico), foram essenciais na reestruturação da economia, tendo promovido a privatização de empresas inseridas em múltiplos sectores económicos (indústria, agricultura, comércio, transportes e alimentação). O processo concretizou-se através da realização do Programa de Privatização em Massa (*PPM - Programului de Privatizare in Masa*), com o qual se privatizaram mais de cinco mil empresas totalmente participadas pelo Estado.

O processo foi gerido pelo Fundo Propriedade Estado, que utilizou no processo de privatizações, um conjunto diversificado de métodos, nomeadamente:

- A venda de acções em hasta pública;
- A oferta pública de venda;
- Outras formas organizadas de venda.

Em paralelo foram desenvolvidos processos conducentes ao surgimento de novas empresas de capital privado, com ou sem participação estrangeira, que vieram a contribuir para acelerar a criação de um verdadeiro mercado de capitais.

Desenvolvido um vasto programa de privatizações, o ano de 2006 trouxe modificações de natureza legislativa e institucional que promoveram o surgimento de normas e regulamentos harmonizados de acordo com as directivas das principais bolsas europeias. O

aparecimento destes normativos criou as condições institucionais necessárias para a reestruturação do funcionamento do mercado de capitais na Roménia, proporcionando assim o surgimento de mecanismos fundamentais para assegurar uma colaboração mais eficaz e eficiente entre todas as instituições com responsabilidades no mercado, promovendo assim o aumento da confiança dos investidores e das empresas emitentes.

Todos estes esforços de normalização e harmonização foram essenciais no processo de avaliação qualitativa desenvolvido pela Federação das Bolsas de Valores Europeias, que veio a aprovar a admissão da Bolsa de Valores de Bucareste na organização, como seu membro de pleno direito. Esta decisão veio reconhecer os progressos realizados nos últimos anos pelo mercado de capitais romeno, que ao integrar a percepção positiva dos investidores e dos emitentes, contribuiu para a tendência ascendente dos indicadores – chave do mercado.

A Direcção Geral do Mercado de Capitais – (*Direcția Generală Piață de Capital*), impôs em 2002, que as empresas com valores admitidos à negociação e as que exploravam serviços financeiros fossem obrigadas a utilizar um sistema contabilístico estruturado de acordo com regras harmonizadas de acordo com a IV Directiva da UE e as Normas Internacionais de Contabilidade. Estas empresas são entidades regulamentadas e fiscalizadas pela Comissão Nacional Valores Mobiliários – (*CNVM - Comisia Natională a Valorilor Mobiliare*), ao abrigo do Decreto – Lei nº 106 de 10 de Dezembro de 2002.

### **1.2.2 – AS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS NA ROMÉNIA**

Segundo Toma (2008), Presidente do Corpo de Peritos de Contabilidade e Contabilistas Autorizados da Roménia (CECCAR) – *Corpul Expertilor Contabili si Contabililor Autorizati din România*, as micro, pequenas e médias empresas representam 60% do Produto Interno Bruto (PIB), e geram 50% do emprego no País, e são caracterizadas pelo seu dinamismo, muito superior ao das grandes empresas, e detêm um importante papel no futuro da economia.

A criação e o crescimento do emprego, o aumento das exportações e o estímulo da cultura empresarial e da coesão social, são considerados por Toma (2008) como as principais características destas empresas, que aliadas às suas principais forças, nomeadamente a

adaptabilidade às novas exigências do mercado e à flexibilidade e capacidade de gerir melhor a afectação dos seus recursos económicos, fizeram com as micro, pequenas e médias empresas assumissem uma grande importância na estrutura empresarial romena.

Este papel de destaque em áreas como a promoção do desenvolvimento da cultura corporativa e da coesão social, não ocorre unicamente na Roménia, pois a Comissão Europeia considera mesmo que as pequenas e médias empresas, são a espinha dorsal da economia europeia e a maior fonte potencial de criação de emprego e de crescimento económico.

Segundo Boghicevici (2009) a Roménia tem cerca de 600.000 PME que produzem 70% do seu PIB tendo o Governo perante esta realidade desenvolvido estratégias de apoio, que concretizou com a atribuição no orçamento do Estado de 2009 de 186 milhões de Leu, quase o dobro do valor atribuído em 2008.

O Governo Romeno tem apoiado estrategicamente as PME, através de uma cooperação estreita com organizações que têm tido um profundo impacto no seu desenvolvimento, nomeadamente o *Consiliul National al Întreprinderilor Private Mici si Mijlocii din Romania* (CNIPMMR) – Conselho Nacional Privado de PME da Roménia. No desenvolvimento dessa estratégia, tem seguido alguns princípios básicos nomeadamente:

- Garantir a coerência das estratégias desenvolvidas a nível governamental com impacto nas PME;
- Conceder apoio financeiro compatível com as recomendações da Comissão Europeia;
- Garantir que as medidas de apoio, não distorcem o funcionamento dos mecanismos de mercado;
- Garantir que as medidas concebidas e aplicadas e os prazos de aplicação das estratégias de desenvolvimento serão actualizados regularmente.
- Garantir e reforçar a capacidade económica das PME, através:
  - Do aumento da sua competitividade, modernizando os sistemas de comercialização dos produtos e serviços, e incorporando sistemas de certificação da qualidade;
  - Da implementação de sistemas de gestão integrados;
  - Da melhoria da capacidade tecnológica e produtiva;

- Da cooperação das várias associações profissionais, integrando processos de circulação de informação e de formação contínua.

À semelhança de outros países da UE, o Governo Romeno tem vindo a aprovar anualmente programas de incentivos para as PME, que têm sido elaborados pela Agência Nacional das PME. Ao nível das unidades administrativas e territoriais, os programas para este tipo de empresas têm sido preparados com base nas disposições do Plano de Desenvolvimento Nacional, e aprovados pelas autoridades locais da Administração Pública, que deles tem dado conhecimento à Agência Nacional das PME.

De acordo com a Lei nº 346 de 14 de Julho de 2004, publicada no Jornal Oficial nº 681 de 29 de Julho de 2004, e visando estimular a criação e o desenvolvimento das pequenas empresas, o Governo, os órgãos especializados da Administração Pública e as Autoridades Locais comprometeram-se a apoiar as PME, nomeadamente:

- Facilitando o acesso a financiamentos, através do desenvolvimento e implementação de mecanismos e instrumentos financeiros de apoio ao desenvolvimento de projectos viáveis;
- Promovendo o investimento estrangeiro.

### **1.3 – A IMPORTÂNCIA DAS PME**

#### **1.3.1 – NO CONTEXTO EUROPEU**

As Pequenas e Médias Empresas ao representarem cerca de vinte milhões no espaço económico europeu determinam os ganhos de produtividade de uma enorme fatia do tecido económico da UE, contribuindo significativamente para o seu Produto Interno Bruto (PIB), tão relevante para a economia dos estados membros. Elas são consideradas o pilar da economia europeia, na medida em que constituem um factor de competitividade e uma fonte essencial na criação de emprego.

A sua capacidade para identificar as novas necessidades revela o seu potencial de absorção de novas tecnologias, contribuindo para a formação profissional e para o desenvolvimento



local, sendo essenciais para definir políticas económicas e para responsabilizar as administrações locais, nacionais e comunitárias.

Um dos objectivos da UE consiste em tornar a economia baseada no conhecimento mais competitiva e dinâmica, capaz de um crescimento económico elevado e de uma maior coesão social. Para atingir esse objectivo é necessário que as PME assumam uma função de motor da inovação, do emprego, da integração social e local na Europa, respondendo de uma forma flexível às exigências de um mercado altamente concorrencial, e adaptando-se rapidamente às mudanças conjunturais e estruturais da economia mundial.

Satisfazer as necessidades das pequenas empresas, encontra-se no centro das políticas da Comissão Europeia, que tem como principal prioridade, o melhoramento do enquadramento financeiro e normativo destas entidades em toda a Europa. Neste âmbito foram tomadas várias medidas no que diz respeito à criação de uma política para as PME, num quadro que integra instrumentos da política existente, especialmente a Carta Europeia das PME e o plano de acção para o espírito empresarial, assegurando em simultâneo a transparência da política europeia no domínio das pequenas e médias empresas e o aproveitamento de sinergias com outras políticas comunitárias.

### **1.3.2 – NA ROMÉNIA**

Com a adesão da Roménia à UE, tornou-se evidente para o Governo Romeno que as micro, pequenas e médias empresas assumiam uma importância fundamental, não só a nível nacional como internacional. O modelo organizacional das PME romenas encontra-se estruturado da seguinte forma:

- a) Empresas de pequena e média dimensão autónomas;
- b) Empresas em parceria, com participação na estrutura societária de uma PME e de uma empresa com uma percentagem do capital social inferior a 50%;
- c) Empresas vinculadas, com participação na estrutura societária de uma PME e de uma empresa com uma percentagem de capital superior a 50%.

Este modelo organizacional veio promover o fortalecimento das relações entre as PME e os grandes grupos económicos, através da concretização de diversas medidas de apoio,

nomeadamente a criação de fundos de garantia do tipo “*risco de nova empresa*”, que visavam garantir o risco que as grandes empresas corriam por fornecerem PME de criação recente. Esta posição do Governo Romeno e outras que tem vindo a ser tomadas revelam a importância que as PME têm no tecido empresarial romeno, nomeadamente pela importância que assumem como veículos criadores de emprego, ao integrarem a maior parte do pessoal excedente do processo de privatizações entretanto desenvolvido.

## **1.4 - A CARACTERIZAÇÃO DAS PME**

### **1.4.1 - NA UNIÃO EUROPEIA**

Num mercado único e sem fronteiras, é fundamental que as medidas que sejam definidas para auxiliar as pequenas e médias empresas sejam baseadas numa definição comum, o que vai permitir melhorar a eficácia e reduzir as distorções da concorrência. Para esse efeito é fundamental identificar os parâmetros do que se entende por Micro, Pequena e Média Empresa (PME).

Gonçalves (2004) considera ser fundamental que num mercado único e sem fronteiras internas, onde existe uma grande interacção entre as medidas nacionais e comunitárias direccionadas para auxiliar este tipo de empresas em domínios como o desenvolvimento regional e o financiamento da investigação, exista uma definição comum de PME, de modo a determinar que medidas tomar que permitam melhorar a sua coerência e eficácia, e possam reduzir eventuais distorções da concorrência. O conceito para a caracterização de uma pequena e média empresa deveria assentar em aspectos de natureza qualitativa em detrimento de limites quantitativos.

Já em 3 de Abril de 1996 a Comissão Europeia formulou a Recomendação (96/280/CE), onde é descrita a primeira definição de PME. No âmbito geral e de acordo com essa recomendação, entendia-se por média empresa, aquela que tinha menos de 250 trabalhadores, que apresentava um volume de negócios anual não superior a 40 milhões de euros, ou um balanço total anual não superior a 27 milhões de euros.

Pela mesma recomendação era considerada pequena empresa, toda aquela que tivesse menos de 50 trabalhadores, um volume de negócios anual que não superior a 7 milhões de euros ou um balanço total anual não superior a 5 milhões de euros, sendo obrigatório o cumprimento do critério de independência<sup>3</sup>. Foi igualmente identificada a existência de microempresas, que se distinguem dos outros tipos de empresas citadas, por terem menos de 10 trabalhadores.

Antes de surgir a Recomendação (96/280/CE) foram várias as políticas formuladas e orientadas para as PME, existindo por isso uma grande diversidade de critérios em uso e uma multiplicidade de definições a nível comunitário, além de um vasto leque de definições utilizadas pelos diversos EM, pelo Banco Europeu de Investimento e pelo Fundo Europeu de Investimento. A inexistência de uma definição geral de PME, permitiu aos diversos estados membros operarem de forma *ad hoc*, definindo regras baseadas na sua prática local, provocando incoerências e distorcendo a concorrência. Daí surgir a necessidade de adoptar esta Recomendação, com o objectivo de clarificar a definição de PME, e salvaguardar os interesses da UE e das empresas de cada EM.

Face aos desenvolvimentos económicos operados desde 1996, surgiu a necessidade de se efectuarem alterações nos critérios de identificação do que se entende por PME na UE. Tal facto veio a promover a adopção pela Comissão da UE em 6 de Maio de 2003, de uma nova Recomendação que harmonizou os critérios de definição através da Recomendação da Comissão (2003/361/CE), publicada no Jornal Oficial nº 124 de 20 de Maio de 2003.

De acordo com esta recomendação, os critérios de identificação de micro, pequena e média empresa, foram assim fixados:

---

<sup>3</sup> Entende-se por critério de independência, a empresa que é propriedade em 25 % ou mais do seu capital ou dos direitos de voto, de uma empresa ou conjuntamente de várias empresas, que não se enquadrem na definição de média ou de pequena empresa.

### QUADRO 3 – DEFINIÇÃO DE MICRO, PEQUENA E MÉDIA EMPRESA

CATEGORIA	Nº TRABALHADORES	VOLUME DE NEGÓCIOS	TOTAL BALANÇO
Média Empresa	<250	<= 50 Milhões €	<= 43 Milhões €
Pequena Empresa	<50	<= 10 Milhões €	<= 10 Milhões €
Microempresa	<10	<= 2 Milhões €	<= 2 Milhões €

Fonte: Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas (IAPMEI), 2004

A utilização dos critérios indicados é facultativa, ou seja apesar da Comissão Europeia recomendar aos Estados Membros, ao Banco Europeu de Investimento e ao Fundo Europeu de Investimento que apliquem esta definição de Micro, Pequenas e Médias Empresas, aqueles não estão obrigados a respeitar a definição proposta, que se encontra em vigor desde 1 de Janeiro de 2005. Contudo ela é aplicável a todos os programas, políticas e medidas relativos às PME geridos pela Comissão, e visa promover o espírito empresarial, o investimento e o crescimento, facilitar o acesso ao capital de risco, reduzir os encargos administrativos e aumentar a segurança jurídica. Todas as alterações introduzidas pela Comissão nesta Recomendação tiveram como principal objectivo o favorecimento de todas estas políticas.

#### 1.4.2 – NA ROMÉLIA

A Lei nº 346 de 14 de Julho de 2004 publicada no Jornal Oficial nº 681 de 29 de Julho de 2004, integra uma definição de PME e regulamenta medidas significativas para a criação e desenvolvimento deste tipo de entidades. Segundo esta Lei, e no seu artigo 3º, as pequenas e médias empresas são definidas como sendo aquelas que preenchem cumulativamente as seguintes condições:

- Que tenham menos de 250 trabalhadores;
- Que apresentem um volume de negócios anual que não exceda os 8 milhões de euros, ou tenham um total de balanço que não exceda 5 milhões de euros;
- Que respeitem o critério de independência.

No artigo 4º da Lei nº 346/2004 é referido que as PME são classificadas, segundo a média anual do número de trabalhadores, nas seguintes condições:

- Até 9 trabalhadores – microempresas;
- Entre 10 e 49 trabalhadores – pequenas empresas;
- Entre 50 a 249 trabalhadores – médias empresas.

Comparando a definição de PME na Roménia, com a Recomendação da Comissão Europeia (2003/361/CE de 2003), os critérios são similares apenas em termos de número de empregados. Em termos de volume de negócios, a definição de PME na Roménia é mais restritiva, com o máximo de 8 milhões de euros, independentemente da classificação, em uma das três categorias (micro, pequena ou média).

A entrada em vigor da Portaria nº 27 de 26 de Janeiro de 2006, veio alterar a Lei nº 346/2004, sobre o estímulo à criação e desenvolvimento das pequenas e médias empresas. Tal facto veio definir novos critérios para a sua definição na Roménia, em conformidade com a regulamentação europeia nesta matéria, tomada na legislação romena pela Lei nº 175/2006 que altera e completa a Lei 346/2004. A alteração legislativa efectuada representou um estímulo à criação e ao desenvolvimento deste tipo de empresas, e não um obstáculo para o apoio necessário ao seu desenvolvimento. Fica assim a Roménia com uma definição comum aplicável ao nível da UE, que prevê limiares de acordo com os referidos na Recomendação 2003/361/CE de 2003.

## **1.5 – O DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO ROMENO E O INVESTIMENTO**

A dimensão do mercado interno Romeno e a sua localização, o facto de ser considerado um dos maiores mercados da Europa Central e de Leste, a sua óptima localização geográfica e o fácil acesso a um vasto conjunto de regiões e mercados em crescimento e com amplas oportunidades de negócio, ditaram a formulação de um abrangente e aliciente projecto de promoção e incentivo ao investimento estrangeiro na Roménia.

Para além da excelência da sua localização geográfica e da dimensão do seu mercado, o Estado Romeno é rico em recursos naturais como o petróleo, o gás natural, a madeira e os minerais metálicos, para além de possuir uma mão-de-obra qualificada com sólidos

conhecimentos tecnológicos. É igualmente visível um forte potencial na indústria turística, que com os restantes recursos projecta o País para o desenvolvimento.

O crescimento do investimento estrangeiro é pois consequência dos motivos expostos e de outros extremamente importantes para a concretização do objectivo, como seja a qualidade das suas infra-estruturas industriais na área do petróleo e da petroquímica, das suas redes móveis de comunicações, da vasta presença no País de instituições financeiras de renome internacional e da sua nova rede de comunicações.

O enquadramento legal do investimento estrangeiro encontra-se previsto na Lei nº 92/1997, que estabeleceu os princípios gerais que regularam e regulam o regime de investimento. A citada lei prevê um conjunto de incentivos de natureza fiscal e isenções de pagamento de direitos aduaneiros e IVA na importação de bens de capital necessários à prossecução da actividade, para investimentos que excedam 1.000.000 USD e que possuam impacto económico relevante, contribuindo assim para o desenvolvimento e modernização da actividade económica e para o crescimento do emprego.

Os processos que promoveram o investimento estrangeiro foram monitorizados pela *Agentia Romana Pentru Investitii Straine* - Agência Romena para a Promoção do Investimento Estrangeiro (ARIS), que teve e tem como principal objectivo atrair o investimento directo, apoiando o Governo na definição e implementação de um ambiente empresarial favorável ao desenvolvimento. A citada Agência assume-se como um interlocutor essencial para informar e acompanhar qualquer potencial investidor estrangeiro, que pretenda estudar, avaliar e promover a realização de investimentos.

Os investimentos realizados facultam aos investidores direitos e garantias, não podendo aqueles serem nacionalizados, expropriados, confiscados ou sujeitos a outras medidas com efeitos semelhantes, com excepção de situações de interesse público e, mesmo neste caso, sendo garantida a atribuição de uma indemnização adequada e efectiva às entidades investidoras.

Aos investidores não residentes foi garantida a igualdade de tratamento face aos investidores residentes, não estando estipulado, em regra, qualquer limite de participação estrangeira nas empresas. Os investidores estrangeiros têm o direito de transferir os rendimentos resultantes dos investimentos realizados, sob a forma de dividendos e

distribuição de resultados, para os seus países de origem, desde que liquidados os impostos devidos e cumpridas as obrigações legais.

Para além dos investimentos directos com impacto económico relevante, foram concedidos incentivos em outras áreas importantes, como:

- As Pequenas e Médias Empresas;
- As Zonas Geográficas de Comércio Livre e Desfavorecidas;
- Os Parques Tecnológicos e Industriais;
- As Empresas dos sectores de extracção e de exploração de petróleo e gás.

## **1.6 – A REGULAMENTAÇÃO FISCAL E A TRIBUTAÇÃO**

O Decreto-Lei nº 163 publicado no Jornal Oficial nº 466 de 1 de Junho de 2005, aprovou algumas alterações introduzidas pela Portaria nº 24/2005 e pela Portaria nº 138/2004, tendo promovido mudanças nos principais impostos, descritos no Decreto-Lei nº 571 (Lei do Código Fiscal de 2003). Estas alterações foram devidamente consideradas, tendo o texto integral final sido publicado no Jornal Oficial nº 927 de 23 de Dezembro de 2003.

Os principais impostos em vigor na Roménia foram recentemente introduzidos e encontram-se sistematizados num único diploma publicado em 2003, tendo desde essa data ocorrido diversas actualizações que visaram essencialmente:

- A sua harmonização com a legislação da UE, nomeadamente ao nível dos impostos indirectos como o Imposto sobre o Valor Acrescentado e os Impostos sobre o Consumo;
- Tornar competitiva a economia romena para investimentos directos estrangeiros, através da redução da carga fiscal, em sede de Imposto sobre o Rendimento.

Durante esse período harmonizador, o Imposto sobre o Rendimento de Sociedades foi reduzido para 25% em 2004, aplicando-se actualmente uma taxa de 16%. Já o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares tem definida uma taxa máxima de 16%.

Já as sociedades comerciais registadas na Roménia, detidas total ou parcialmente por investidores estrangeiros, não podem ser objecto de tratamento discriminatório, por se encontrarem sujeitas aos mesmos impostos que incidem sobre as sociedades detidas por entidades residentes, conforme legislação que regula o Investimento Directo Estrangeiro (IDE). Porém a Roménia negociou com a UE a derrogação de algumas normas comunitárias, em algumas matérias, estando previsto um regime transitório que se irá prolongar por cinco anos.

As principais medidas tomadas no âmbito da reforma fiscal de 2003, possibilitaram:

- Facilitar o cálculo e a cobrança dos impostos;
- Reduzir a carga fiscal sobre as empresas;
- Melhorar a neutralidade do sistema fiscal;
- Alargar a base de tributação.

Do normativo fiscal romeno em vigor destacamos os tipos de impostos aplicados e as respectivas taxas, bem como a identificação das formas de tributação das entidades não residentes e das despesas dedutíveis e não dedutíveis para efeitos fiscais.

a) Impostos directos:

- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas – taxa praticada 16%;
- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – varia entre uma taxa mínima de 1% e uma máxima de 16%, determinada em função do rendimento.

b) Impostos indirectos:

- Imposto sobre o Valor Acrescentado – taxa máxima de 19% e taxa reduzida de 5%;
- Impostos Especiais de Consumo – abrangem produtos específicos, como as bebidas alcoólicas, o tabaco, o café, e os perfumes, que são taxados entre 1% e 50%;
- Impostos Locais – Como os Impostos sobre Veículos, Edifícios, Terrenos. No caso dos edifícios avaliados nos últimos três anos, varia entre 0,1 % e 0,4 %, no caso das pessoas colectivas. Caso a avaliação tenha sido efectuada há mais de três anos, a taxa poderá variar entre 5 % e 10 %. No que respeita ao imposto sobre os terrenos, este é calculado, tendo por base a área do terreno e os valores de referência fixados para cada região e área de implementação. No que



respeita, ao imposto sobre veículos, varia em função da cilindrada do motor, sendo determinada com base num valor fixo por cada 500 cm<sup>3</sup>.

- Imposto de Selo – Dando como exemplo, o imposto de selo sobre os contratos, as taxas são diferentes consoante o tipo de contrato.

c) Imposto sobre Dividendos:

Quanto à tributação dos dividendos, a taxa imposta pelo Governo Romeno é de 16%, sendo a distribuição efectuada de acordo com a deliberação da Assembleia-Geral. Os dividendos distribuídos são tributáveis, sendo o imposto retido na fonte. No caso dos não residentes, a taxa de tributação pode ser reduzida, por aplicação de convenção destinada a evitar a dupla tributação.

d) Imposto Sobre o Valor Acrescentado:

No que respeita ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), este entrou em vigor em Julho de 1993 ao abrigo do Despacho n° 3/1992, posteriormente complementado pela Decisão n° 1178/1996. Estes documentos estipulam regras de aplicação, em conformidade com as directivas da UE. Todas as empresas com um volume de negócios superior a 50 milhões de Lei são obrigadas a registar-se junto da Administração Fiscal como sujeitos passivos de IVA, sendo opcional o registo para as empresas com volume de negócios inferior.

e) Tributação das Entidades Não Residentes:

No âmbito da tributação das Entidades Não Residentes, são consideradas como tal, as pessoas singulares que vivem permanentemente no estrangeiro ou as que residem menos de 183 dias na Roménia durante um período de 12 meses, bem como as pessoas colectivas estabelecidas no estrangeiro. Os valores obtidos<sup>4</sup> com a tributação dos não residentes são retidos na fonte, estando regulados pela Portaria Governamental n° 24/2005 e pelo Decreto – Lei n° 163/2005.

---

<sup>4</sup> Os citados rendimentos incluem juros sobre créditos comerciais, comissões sobre as transacções comerciais, rendimentos de serviços, transportes, royalties, rendimentos de actividades artísticas e de entretenimento, rendimentos por obras artísticas ou literárias, rendimentos provenientes de prémios em dinheiro e/ou espécie atribuídos em concursos internacionais, e juros de depósitos em bancos registados na Roménia.

f) Encargos dedutíveis e não dedutíveis fiscalmente:

O normativo fiscal romeno considera dedutíveis, todos os encargos que contribuem para a redução do lucro tributável, considerando como não dedutíveis os seguintes:

- As despesas de representação superiores a 1% do lucro bruto do exercício;
- As multas ou penalidades devidas a autoridades romenas ou estrangeiras;
- As despesas com patrocínios para além dos limites legais (máximo de 10% do resultado do exercício);
- Os custos relacionados com as existências em falta e o respectivo IVA, e os custos relativos ao IVA debitado sobre bens e serviços utilizados para proveito pessoal ou cedidos gratuitamente;
- O IVA relacionado com bens cedidos aos trabalhadores como regalias em espécie e o IVA não dedutível relacionado com encargos de protocolo, para além dos montantes legalmente estabelecidos;
- As despesas de viagem dos trabalhadores para além dos montantes legalmente estabelecidos;
- As despesas com seguros não relacionadas com activos da empresa;
- As despesas efectuadas em benefício dos accionistas;
- As despesas de gestão e administração que sejam superiores a 3% do rendimento total obtido na Roménia através de um estabelecimento estável;
- As despesas registadas e suportadas por documentos que não estão conforme a legislação romena.

Para além das especificidades expostas, é de considerar que os prejuízos fiscais apurados num exercício podem ser deduzidos aos resultados positivos nos cinco exercícios económicos seguintes.

## **CAPÍTULO II**

### **A NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NA UNIÃO EUROPEIA**

#### **2.1 - A POLÍTICA DE HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NA UNIÃO EUROPEIA**

##### **2.1.1 - BREVES NOTAS ACERCA DA HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA COMUNITÁRIA**

Na sequência do desenrolar do processo de globalização da economia, tem-se assistido nos últimos anos ao reavivar do processo de harmonização contabilística internacional na UE, organização actualmente constituída por vinte e sete estados membros.

Segundo o artigo nº 2 do Tratado de Roma, “*A Comunidade tem como missão promover, o estabelecimento de um mercado comum e pela aproximação progressiva das políticas económicas dos Estados membros, um desenvolvimento harmonioso das actividades económicas no seio da Comunidade, um maior grau de estabilidade, um aumento acelerado do nível de vida e relações mais estreitas entre os Estados que a integram.*”. E no artigo nº 189 do mesmo Tratado, a Comunidade no desempenho das suas atribuições deve induzir o Conselho e a Comissão a adoptarem regulamentos e directivas, incentivando a tomada de decisões e a formulação de recomendações ou pareceres.

Analisando detalhadamente o teor do artigo 2º do Tratado de Roma, é visível no mesmo, o estabelecimento, como orientação imperativa, da aproximação das legislações nacionais à legislação comunitária. Esta obrigatoriedade conduziu à formulação de um certo grau de harmonização contabilística, que permitiu garantir a comparabilidade intracomunitária da informação financeira, num quadro de maior transparência e acessibilidade, de forma a promover o desenvolvimento da actividade financeira e dos mercados de capitais.

Considerando a contabilidade como uma construção social, e conciliando com as perspectivas de Tryphon e Vonèche (1996) é de destacar a importância do sujeito, na construção do seu próprio conhecimento e as interacções sociais como uma dinâmica fulcral desse mesmo processo. Admite-se que o conhecimento é socialmente construído, o

que significa que a aprendizagem não se resume a uma aquisição individual, consistindo antes numa apropriação de saberes. Neste âmbito a aproximação entre sistemas contabilísticos tornou-se inevitável, sendo a exigência da homogeneização contabilística crescente, em conexão com a transparência dos mercados, a redução dos custos na obtenção de financiamento em mercados internacionais, e o estímulo ao investimento. A procura incessante de um único modelo contabilístico aplicável às empresas, em prol da comparabilidade da informação financeira contida nas suas demonstrações financeiras, é essencial.

Casta (2009) considera a normalização como um processo de harmonização dos documentos de síntese, métodos e terminologia; e Sabão (2009) refere-se ao processo de normalização como sendo um trabalho de determinação de um quadro de referência. No plano internacional, a normalização contabilística inclui o desenvolvimento de regras ou normas aplicáveis, no todo ou em parte, por um grupo de países, por um grupo de empresas, ou por um grupo de profissionais de contabilidade.

A diversidade da informação exigida pelas diferentes entidades e a globalização dos negócios, têm vindo a exigir uma homogeneização contabilística, que procura incrementar a comparabilidade, a relevância e a fiabilidade da informação financeira. Até há pouco tempo os técnicos da contabilidade em diferentes países utilizavam diferentes idiomas e diferentes interpretações perante as mesmas operações e acontecimentos. Estas consequências que advêm da diversidade contabilística internacional existente, são resultado de inúmeras causas, que vão desde a cultura, ao sistema legal de cada país, aos seus vínculos políticos e económicos, à influência da profissão ou à relação da contabilidade com a fiscalidade.

As variáveis que explicam a diversidade para os países europeus, a que se refere Nobes (1998), são o sistema de financiamento predominante e a sua herança cultural, existindo duas tendências distintas: a dos países de influência anglo-saxónica e a dos países de influência continental europeia.

A harmonização pode ser feita regionalmente (harmonização regional), ou em termos mundiais (harmonização mundial). Como exemplo da harmonização regional de carácter público, mencionam-se as realizações da UE, na sua tarefa de homogeneizar as legislações dos diferentes EM. Na harmonização de âmbito mundial e de carácter profissional,

destaca-se o trabalho desenvolvido pelo IASB, que passa em análise as diferentes posturas face às suas normas, com especial referência para as adoptadas pela União.

Analisando a harmonização contabilística internacional, esta tem por objectivo a convergência das normas contabilísticas e práticas nacionais, permitindo comparar as demonstrações financeiras de empresas nos diversos países. Em posição oposta coloca-se a normalização, que visa desenvolver e aplicar as mesmas regras uniformes no mesmo espaço geopolítico, estabelecendo assim uma harmonização entre as diversas práticas equivalentes. De acordo com Amaral (2001), relacionando a utilização do termo genérico “globalização” com o facto de o caminho metodológico seguido ser diferente, tem-se optado em algumas situações pela via da harmonização, e noutras pela da uniformização ou normalização.

A harmonização contabilística surge no actual cenário globalizado, como um processo que procura a comparabilidade das práticas contabilísticas, tornando-se por isso num instrumento indispensável, para incrementar a comparabilidade da informação financeira. Em síntese, a harmonização é menos restritiva ao assumir-se como uma forma atenuada de normalização.

Segundo Lemos (2006), a harmonização contabilística é um processo que atende às especificidades económicas, sociais e culturais de cada país, enquanto que a normalização é um processo que visa uniformizar as práticas contabilísticas. A homogeneização contabilística procura simplificar o trabalho contabilístico das empresas multinacionais e dos outros agentes envolvidos, e é um processo complexo que tem colidido com as especificidades de cada país, nomeadamente com a sua cultura, língua e religião, tipo de empresas existentes e legislação fiscal.

Para Belkaoui (1992), são três os motivos da harmonização contabilística a nível internacional. Em primeiro lugar, muitos países ainda não têm um adequado conjunto de normas de contabilidade e auditoria. Em segundo lugar, a crescente internacionalização das economias mundiais e o aumento da interdependência entre as nações, ao nível do comércio internacional e dos fluxos de investimento; e por último, a necessidade que as empresas têm de aumentar o seu capital, através de emissões de acções e/ou obrigações. Tais factos têm influenciado a necessidade de busca de uma harmonização contabilística.

De acordo com Nobes e Alexander (1994), a harmonização pode ser definida como um processo que visa incrementar a compatibilidade das práticas contabilísticas, mediante o estabelecimento de limites à sua variação. Talvez uma das experiências mais representativas deste processo tenha sido a vivida pelos países comunitários, onde a harmonização contabilística se apresentou como parte integrante da harmonização do direito das sociedades e, portanto, com fortes ligações à legislação promulgada pela UE.

Segundo Hulle (1997), a harmonização está relacionada com o cumprimento de requisitos de consenso, e por isso, é mais fácil de implementar a curto prazo, pelo que não é de estranhar que para que se atinja o consenso desejado, uma das suas consequências mais evidentes seja, a inclusão de várias opções no tratamento de questões em que há incompatibilidade de posições.

Nobes e Alexander (1994) advertem que a normalização implica a imposição de normas mais rígidas e restritas, apontando como exemplo ilustrativo, a actividade levada a cabo pelo IASB, que se tornou mais evidente a partir da elaboração, em 1989, da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras. Neste documento são definidos os fundamentos para o desenvolvimento de novas normas e para a eventual revisão das já existentes, mediante a definição precisa dos elementos constantes das demonstrações financeiras e o estabelecimento de regras para o seu reconhecimento e medição.

O processo de harmonização contabilística em análise incidiu sobre dois modelos: o Comunitário e o do IASB, podendo no modelo Comunitário serem identificadas três etapas:

**FIGURA 1 – ETAPAS DO MODELO COMUNITÁRIO**

1ª ETAPA 1970 A 1990	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aprovação das Directivas Comunitárias e sua implementação, nomeadamente a IV, VII, VII Directiva.</li> </ul>
2ª ETAPA 1990 A 1995	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Período de estagnação e apatia no processo normativo</li> </ul>
3ª ETAPA DEPOIS DE 1995	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comunicação da CE : Harmonização Contabilística: Uma nova estratégia relativa à harmonização internacional de 1995;</li> <li>• Trabalhos de compatibilidade entre as NIC e as Directivas (1996/97/98 e 1999)</li> <li>• Plano de acção de melhoramento do mercado único de serviços financeiros (1999)</li> <li>• Comunicação da CE: Estratégia da UE para o futuro em matéria de informações financeiras a prestar pelas empresas (2000)</li> </ul>

Fonte: Elaboração Própria

No modelo do IASB, devem ser destacadas as seguintes três etapas:

**FIGURA 2 – ETAPAS DO MODELO DO IASB**

1ª ETAPA 1973 A 1988	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Período descritivo;</li> </ul>
2ª ETAPA 1988 A 1995	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Emissão de normas com elevado grau de opções</li> </ul>
3ª ETAPA DEPOIS DE 1995	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Acordo com a International Organization of Securities Commissions (IOSCO) que conduziu à diminuição progressiva das opções, e à reestruturação do IASB.</li> </ul>

Fonte: Elaboração Própria

Durante o processo de harmonização contabilística na UE utilizaram-se vários instrumentos legais, dos quais destacamos as Directivas, as Comunicações e os Regulamentos.

Por força do artigo 189.º do Tratado de Roma, a Directiva vincula o EM destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios da sua aplicação. As Recomendações e os Pareceres, não são vinculativos. A Decisão é para os seus destinatários obrigatória em todos os seus

elementos, e o Regulamento tem carácter geral, sendo obrigatório em todos os seus elementos e directamente aplicável em todos os EM.

É no modelo comunitário, com o percurso das Directivas Comunitárias de cariz contabilístico (IV e VII Directivas), que a contabilidade ganha outra visibilidade. No espaço comunitário, foram vários os aspectos positivos dos efeitos produzidos por estas Directivas, que possibilitaram a existência de direito contabilístico no seio da UE.

Com a proliferação de novas normas de contabilidade nos vários EM, reafirmou-se o alargamento da obrigatoriedade de divulgação de informação, no que concerne às contas individuais e consolidadas, incentivando-se a criação ou reorganização das Comissões de Normalização Contabilística e das Associações Profissionais de Contabilidade, promovendo-se igualmente a investigação e o ensino da contabilidade.

No entanto e atendendo à lentidão com que se operou o processo de formulação das Directivas, e à sua delicada transposição para o direito nacional de cada EM, concluí-se que o êxito que se esperava ser atingido pela IV Directiva não se materializou, porque nenhum país respeitou os prazos de transposição. Tal facto provocou um difícil, quando não impossível acompanhamento dos desenvolvimentos operados na sociedade e na economia, o que, aliado ao facto de as Directivas não regulamentarem todas as matérias contabilísticas, terem conduzido ao insucesso as tentativas de as transformarem em verdadeiros suportes do direito contabilístico comunitário.

Após a formulação das Directivas e das Comunicações, surgiram outros instrumentos legais, mais recentes e não menos marcantes, e que se assumiram como fundamentais para impulsionar o processo de harmonização contabilística, nomeadamente:

- A Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho relativo à aplicação das IAS, COM/2001/80;
- O Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade;
- O Regulamento (CE) n.º 1725/2003 do Parlamento Europeu e do Conselho relativo à adopção de certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002.



### **2.1.2 - A HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NA ROMÉLIA E O PROCESSO DE INTEGRAÇÃO**

No caso concreto do Estado Romeno, o seu complexo processo de adesão à UE e a preocupação evidenciada com a atracção de investimento estrangeiro, condicionou a abordagem ao sistema contabilístico romeno, claramente influenciado pelas Normas Internacionais de Contabilidade.

A harmonização contabilística na Roménia, em conformidade com as Directivas Europeias e as Normas Internacionais de Contabilidade, foi lançada oficialmente em 1999 e encontra-se actualmente em processo de execução. No entanto a reforma contabilística em curso, tem sido condicionada por uma multiplicidade de mudanças.

O processo foi inicialmente influenciado pelo bloco continental, no qual a fiscalidade e a contabilidade se apresentavam intimamente ligadas; e em fase posterior desenvolveu-se um sistema que procurou a harmonização contabilística, e que foi claramente influenciado pelo bloco anglo-saxónico. No quadro abaixo são sintetizadas desenvolvidamente as características principais dos dois sistemas, apresentando-se igualmente a informação de forma comparativa.

Ambos os sistemas contabilísticos utilizados e analisados, continentais ou anglo-saxónicos, visam a harmonização, sendo claro que o desenvolvimento do sistema contabilístico nacional romeno representa um passo em frente, muito importante para a sua evolução contabilística, não só para os especialistas envolvidos mas também para toda a economia.

Claramente e por isso, não podem ser negligenciadas as controvérsias geradas com o desencadear do programa de harmonização contabilística na Roménia, onde se destacam preocupações com a apresentação de uma imagem mais completa e mais próximo da realidade, e a análise do seu actual quadro conceptual.

#### QUADRO 4 – AGRUPAMENTOS INTERNACIONAIS

	BLOCO CONTINENTAL	BLOCO ANGLO-SAXÓNICO
<b>ANTECEDENTES</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Direito romano;</li> <li>- Profissão ainda recente, de pequena dimensão e fraca;</li> <li>- Pequenos mercados de capitais.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Direito inglês;</li> <li>- Profissão antiga, de grande dimensão e forte;</li> <li>- Grandes mercados de capitais.</li> </ul>
<b>CARACTERÍSTICAS CONTABILÍSTICAS GENÉRICAS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Orientada para a forma legal;</li> <li>- Orientada para o credor;</li> <li>- Pouca divulgação;</li> <li>- A fiscalidade domina as regras contabilísticas;</li> <li>- Predominam as disposições governamentais e a forma sobre a substância.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Orientada para a imagem verdadeira e apropriada;</li> <li>- Orientada para o investidor;</li> <li>- Muita divulgação;</li> <li>- Separação entre as regras contabilísticas e as fiscais;</li> <li>- Predominam os <i>standards</i> profissionais e a substância sobre a forma.</li> </ul>
<b>CARACTERÍSTICAS CONTABILÍSTICAS ESPECÍFICAS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Método do contrato acabado;</li> <li>- Cálculo das amortizações de acordo com regras fiscais;</li> <li>- Existência de reservas legais;</li> <li>- Existência de provisões para impostos;</li> <li>- Capitalização das despesas do primeiro estabelecimento.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Método da percentagem de acabamento;</li> <li>- Cálculo das amortizações de acordo com períodos de vida útil;</li> <li>- Não existência de reservas legais;</li> <li>- Não existência de provisões para impostos;</li> <li>- Reconhecimento como custos das despesas do primeiro estabelecimento.</li> </ul>
<b>ALGUNS EXEMPLOS DE PAÍSES</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Alemanha;</li> <li>- Bélgica;</li> <li>- França;</li> <li>- Grécia;</li> <li>- Itália;</li> <li>- Japão;</li> <li>- Portugal.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Austrália;</li> <li>- Canadá;</li> <li>- Dinamarca;</li> <li>- Estados Unidos da América;</li> <li>- Holanda;</li> <li>- Nova Zelândia;</li> <li>- Reino Unido.</li> </ul>

**Fonte:** Adaptado de Nobes (1996 b)

## 2.2 - A ESTRATÉGIA COMUNITÁRIA EM MATÉRIA DE HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

Segundo Nobes (1996a) é possível caracterizar a estratégia desenvolvida pela UE como um processo governamental, envolvendo representantes dos diferentes EM que preparam projectos de lei baseados numa deficiente estrutura conceptual. Trata-se de um sistema contabilístico suportado pelo poder político, e que funciona por estar dotado da capacidade de impor o cumprimento do normativo.

A harmonização contabilística tem vindo a assumir um importante papel nos actuais requisitos emanados pela UE, ao colocar como objectivo estratégico o alcance de um mercado único, eficiente e integrado. Aqueles estão baseados essencialmente nas Directivas, que têm vindo a ser transpostas para o direito interno de cada EM, que por sua vez se responsabilizam pelo seu cumprimento.

Os principais requisitos da harmonização contabilística na EU basearam-se essencialmente na seguinte legislação comunitária:

- A Quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, relativa às contas anuais de certas formas de sociedades, e que estabelece os requisitos em matéria de elaboração das contas anuais das empresas, nomeadamente da estrutura e apresentação das contas anuais, bem como o conteúdo do relatório de gestão e de publicidade dos documentos de prestação de contas;
- A Sétima Directiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Julho de 1983, relativa às Contas Consolidadas, e que define os requisitos quanto à elaboração dessas contas;
- A Directiva 86/635/CEE do Conselho, de 8 de Dezembro de 1986, relativa às contas anuais e às contas consolidadas dos bancos e outras instituições financeiras, e que aborda as questões específicas relativas às referidas instituições;
- A Directiva 91/674/CEE, de 19 de Dezembro de 1991, relativa às contas anuais e às contas consolidadas das empresas de seguros, e que estabelece os requisitos específicos e relevantes para a elaboração das contas por essas entidades.

Estas Directivas foram evoluindo e tornaram-se numa realidade à qual nenhum EM ficou indiferente. Apesar de serem consideradas por muitos especialistas, como os instrumentos privilegiados de harmonização contabilística, a necessidade de se obter para a sua formulação o acordo político, levou a que se evidenciassem as suas limitações. Ao ser permitido um elevado grau de opções, algumas imputáveis aos critérios dos diversos EM, e outras aos critérios das empresas, ficou claramente evidenciado a homogeneidade e a comparabilidade das contas das empresas dos diferentes países.

Gandía e García (2001) sintetizam a problemática ao afirmarem que as Directivas emitidas são caracterizadas pela sua excessiva flexibilidade, com a Comissão Europeia a incorporar em cada documento um número considerável de opções contabilísticas. Tal facto levou a que cada EM ao adaptar a sua legislação escolhesse a opção mais adequada aos seus interesses.

A harmonização contabilística europeia enfrentou um outro gigantesco desafio: - Superar as concepções de dois sistemas contabilísticos radicalmente opostos: - o continental e o anglo-saxónico. Foi reconhecido à UE um enorme esforço integrador, ao possibilitar que países com inúmeras diferenças contabilísticas, como o Reino Unido e a Alemanha, viessem a ratificar um texto tão complexo como o da IV Directiva.

Todo o processo de harmonização contabilística está condicionado por estratégias diferenciadas, sejam no âmbito da UE, sejam as desenvolvidas pelo IASB, cuja principal actividade se centrou na emissão das IAS e das SIC. A necessidade de aceitar as diferentes legislações nacionais fez com que a UE adoptasse uma postura de síntese das diversas posições, que na sua formulação se deparou com algumas dificuldades devido às divergências existentes nos sistemas jurídicos e contabilísticos dos diversos EM, que ficaram muito aquém das expectativas depositadas nos resultados da política harmonizadora da UE.

Segundo Hulle (1997), e no que concerne ao futuro da harmonização contabilística na UE, ficou bem patente a divergência de objectivos dos diversos EM, quando se acordou a conveniência de manter o elevado número de opções que as Directivas admitiam. Assim, e em contraste com a estratégia que o IASB já levava a cabo, no sentido de reduzir a existência de tratamentos alternativos nas suas normas, a Comissão Europeia anunciou que não haveria a elaboração de mais Directivas contabilísticas.

Durante o período de 1990 a 1995, a UE analisou os problemas inerentes ao seu modelo harmonizador e reconsiderou na formulação de uma aproximação aos critérios do IASB, mostrando algum interesse pelo grau de homogeneidade existente nas IAS/IFRS. Tratava-se do reconhecimento da fraqueza do processo de harmonização europeu, admitindo-se que a solução deveria ter em conta o desenvolvimento conseguido a nível internacional.

Tornava-se assim evidente a necessidade de uma viragem europeia em matéria de estratégia, legislação e práticas contabilísticas. Em 1995 a Comissão Europeia dá a

conhecer o seu documento “*Harmonização Contabilística – uma nova estratégia na direcção à harmonização internacional*”, que visava compatibilizar para as contas consolidadas, as normas comunitárias e as normas de cada EM, em particular, com as IAS, assumindo uma orientação clara de adequação das Directivas às IAS/IFRS.

Em 1995, a Comissão Europeia formulou a sua estratégia contabilística, expressando a sua preferência pelas IAS, tendo desde então apoiado os esforços conjuntos do IASB e do IOSCO, com vista à criação de um único conjunto de normas de relato financeiro a utilizar pelas empresas com valores admitidos à negociação, ou que pretendam que esses valores sejam negociados em qualquer praça financeira.

Para Pires e Rodrigues (2005), este acordo resultou de um dos compromissos da UE de estender o seu âmbito legislativo à totalidade das sociedades comerciais, estabelecendo exigências diferenciadas em função da sua dimensão e fazendo, igualmente, uma distinção entre as contas individuais e as contas consolidadas.

Em 2000 ficou estabelecido no Conselho de Lisboa da UE, a criação de serviços financeiros plenamente integrados até 2005, sendo ainda definida pela Comissão Europeia “*uma estratégia da UE para o futuro em matéria de relato financeiro para as empresas*”, dando a conhecer ao Conselho e ao Parlamento Europeu a necessidade de as sociedades com títulos negociados publicamente em Bolsas de Valores Europeias, adoptarem a partir de 1 de Janeiro de 2005 na formulação das suas contas consolidadas, as IAS/IFRS.

A Comissão Europeia emitiu em 2001 uma recomendação que aborda o reconhecimento, a valorimetria e a prestação de informações sobre questões ambientais nas contas anuais e no Relatório de Gestão das Sociedades. Em Junho do mesmo ano, foi criado um órgão de nível técnico – o EFRAG, cuja principal missão consistia em assessorar a Comissão na apreciação das IAS/IFRS, através de um envolvimento nos trabalhos desenvolvidos pelo IASB. Decorridos alguns meses, é publicada a Directiva 2001/65/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, que altera as Directivas 78/660/CEE (IV Directiva), 83/349/CEE (VII Directiva) e 86/635/CEE (Bancos e Outras Instituições Financeiras), referente às regras de valorimetria aplicáveis às contas anuais e consolidadas, acolhendo nelas o conceito de Justo Valor.

A decisão da UE de adoptar a doutrina do IASB resultou da necessidade de o espaço europeu poder dispor de normas contabilísticas únicas para os grupos de empresas cotadas

nas Bolsas Europeias. Esta preocupação foi acolhida com a aprovação do Regulamento (CE) nº 1606 de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das IAS, publicado no Jornal Oficial das Comunidades Europeias (JOCE) de 11 de Setembro de 2002. Mais tarde sob a forma de proposta de Directiva do Parlamento Europeu e do Conselho, e no mesmo ano, o Conselho da UE apresentou as alterações às respectivas Directivas nºs 78/660/CEE, 83/349/CEE e 91/674/CEE do Conselho, incluindo um novo artigo [3º – a)] que alterou a Directiva nº 86/635/CEE.

## **CAPÍTULO III**

### **AS REFORMAS DO SISTEMA CONTABILÍSTICO ROMENO ANTES DA ADOÇÃO DO REGULAMENTO 1606/2002**

#### **3.1 – BREVE RESENHA HISTÓRICA**

Segundo Tudor e Mutiu (2007), o conhecimento da história ajuda a compreender o presente e a antever o futuro. Para estes autores ainda existe muito pouca documentação em relação a momentos chave da história da profissão contabilística romena, no contexto sócio – económico e político do país, existindo três períodos que se destacam no desenvolvimento da profissão, e que se iniciaram em 1900.

Em 1907 tiveram lugar os primeiros trabalhos sobre a regulamentação da profissão contabilística, começando em 1908 a aparecer as primeiras revistas de contabilidade e de comércio. O incremento do interesse científico por estas problemáticas prolongou-se até 1945, tendo essas revistas, sido utilizadas como instrumento divulgador do conhecimento contabilístico.

De 1900 a 1950 decorreu um período em que a profissão contabilística se envolveu seriamente na vida económica, tendo igualmente ocorrido um desenvolvimento da actividade académica. A contabilidade avançou qualitativamente através da criação, em 1913, da primeira instituição de ensino superior que leccionava cursos de índole económica, e que passou a Universidade em 1930. A crescente preponderância da indústria na economia, estimulou o aparecimento de várias escolas, tendo o ensino da contabilidade evoluído com o desenvolvimento económico do país, entre 1933 a 1939.

No período que decorreu entre 1937 e 1955, caracterizado pelo grande desenvolvimento científico, ocorreu o aumento de artigos publicados nas revistas da especialidade da época, de temas que alertavam para algumas debilidades, nomeadamente a falta de regulamentação contabilística e o papel da contabilidade na sociedade. A realidade

económica subjacente influenciou o desenvolvimento do ensino, tendo originado uma vasta diversidade de cursos de contabilidade e promovido a investigação contabilística.

Enquanto que nos países europeus, o período que decorreu entre 1950 a 1990 se destacou pelo desenvolvimento de reformas contabilísticas, esse período na Roménia, foi marcado pela adopção do modelo soviético, em consequência dos resultados políticos do pós segunda Guerra Mundial. Tal facto teve consequências nefastas para a contabilidade e para a profissão contabilística em geral, tendo provocado a estagnação do desenvolvimento da contabilidade e da profissão contabilística na Roménia.

Após a Segunda Guerra Mundial e até 1958, a Roménia tornou-se num estado comunista sob controlo directo económico e militar da União das Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS), tendo no início dos anos sessenta, o Governo Comunista romeno iniciado um processo visando assegurar uma independência mitigada da URSS, que se consolidou em 1965 com a nomeação de *Nicolae Ceaușescu* como líder do Partido Comunista, e a sua posterior nomeação como Chefe de Estado em 1967.

Face à existência de um regime comunista, e ao seu carácter centralista, a contabilidade era vista como um instrumento de exercício do poder, dada a sua utilização como instrumento de vigilância e controlo, exercido por um conjunto de cidadãos, que com a sua acção faziam com que todos os envolvidos na actividade económica se sentissem vigiados.

O Governo Comunista que governou entre 1965 e 1989, foi derrubado pela Revolução Romena de 1989, tendo simultaneamente ocorrido revoluções do mesmo tipo em outras nações do Leste Europeu, que vieram a promover uma transição pacífica para a democracia. A maioria das nações que se separaram da URSS fizeram-no pacificamente, tendo a Roménia sido a única a fazê-lo violentamente. *Ion Iliescu*, eleito em 1990 Presidente da República, iniciou um complexo processo de reformas políticas que conduziram à elaboração de uma nova Constituição da República.

No campo contabilístico, e após 1990, a Roménia iniciou um processo de melhoria do seu sistema, tendo adoptado numa primeira etapa o modelo francês, ao qual se seguiu mais tarde, a aplicação das IAS/IFRS.

Muitos dos que derrubaram Nicolae Ceaușescu em 1989, na sua maioria sociais – democratas, vieram a integrar os governos eleitos democraticamente até 1996, quando



Emil Constantinescu assumiu a presidência de uma coligação de centro – direita. Dois anos mais tarde, em 30 de Março de 1998, foram iniciadas as negociações de adesão da Roménia à UE, tendo-se também iniciado um complexo processo de reformas, entre as quais se incluiu a adopção da regulamentação contabilística europeia.

Em 1 de Janeiro de 2007, e após um longo processo negocial, a Roménia tornou-se um Estado Membro da UE, comprometendo-se a dar continuidade às reformas contabilísticas em desenvolvimento, seguindo as directrizes do IASB e aplicando as IAS/IFRS.

### **3.2 – O PROCESSO REFORMADOR**

O início do processo de reforma da contabilidade romena iniciado em 1990 foi influenciado pela vasta experiência de muitos países europeus, tendo-se iniciado com a Lei nº 82/1991 que promoveu o aperfeiçoamento do sistema contabilístico, através da formulação de princípios e regras ajustadas às Directivas Europeias, procurando assim que as demonstrações financeiras satisfizessem os seus utilizadores.

Em 1993 a Roménia adoptou o sistema de contabilidade francês, caracterizado pela estreita relação entre as vertentes contabilística e fiscal, pela existência de menor influência da profissão contabilística nas normas contabilísticas, e pelo predomínio das instituições financeiras como fonte de financiamento empresarial. Com estas opções a procura da imagem verdadeira e apropriada assume - se como objectivo da informação, em estrito cumprimento da lei e da regulamentação contabilística e com sérias preocupações de protecção dos credores.

Em 1999 dá - se início a uma nova etapa no desenvolvimento contabilístico, marcada pela harmonização do normativo contabilístico com as directivas europeias. É de destacar a influência da UE e das Normas Internacionais de Contabilidade no desenvolvimento da Lei nº 82/1991 e da Ordem Governamental nº 704/1993, tendo estes documentos possibilitado a implementação de um novo sistema contabilístico.

Porém e atendendo ao incremento e reforço das relações com a UE na sequência do processo de adesão, operou-se de novo um processo de aperfeiçoamento do sistema

contabilístico visando melhorar a sua harmonização segundo as Directivas Europeias e as Normas Internacionais de Contabilidade.

Iancu (2005) refere que a formulação desse objectivo foi alcançada através da publicação de um conjunto de actos legislativos, que passamos a descrever:

- a) A OMFP nº 403/1999 publicada no Jornal Oficial nº 480 de 4 de Outubro de 1999 aprovou os regulamentos harmonizados de acordo com a IV Directiva (78/660/CEE) e as Normas Internacionais de Contabilidade, direccionados para as empresas com valores admitidos à negociação e as empresas de interesse público, sendo exigidas auditorias para estas categorias de empresas;
- b) Este documento foi posteriormente substituído pela OMFP nº 94/2001, no qual as empresas de maiores dimensões e com maiores exigências de relato financeiro passaram a acolher conceitos e procedimentos emanados de outros normativos internacionais;
- c) Outras empresas de dimensão mais reduzida passaram a adoptar uma “*contabilidade simplificada*”, imposta pela OMFP nº 306/2002, que resulta da aplicação e implementação das Directivas da UE.

### **3.3 – O CONTRIBUTO DO “*DEPARTAMENTUL GUVERNAMENTAL PENTRU DEZVOLTARE INTERNATIOALĂ AL MARIİ BRITANII*”**

As mudanças efectuadas desde 1990 na economia romena promoveram o desenvolvimento do seu sistema contabilístico, com o objectivo básico de harmonização com as Directivas Europeias. Este processo legislativo em matérias contabilísticas tem assimilado, face à publicação da Lei nº 82/1991, princípios e métodos exigidos pelas directivas europeias. Segundo Iancu (2005), na continuação deste processo de harmonização, outro projecto complementar foi desenvolvido a partir de 1997 visando dar continuidade à reestruturação do sistema contabilístico Romeno.

Este projecto foi financiado pelo Governo Britânico através do seu Departamento Governamental de Desenvolvimento Internacional - *Departamentul guvernamental pentru dezvoltare internaŃională al Marii Britanii* (DFID), organismo que presta assistência

técnica bilateral aos países da Europa Central e Oriental e da Ásia Central, e teve como objectivo apoiar o processo de transição para a democracia e a economia de mercado, e no que concerne à reestruturação do sistema contabilístico romeno pretendeu-se:

- Avaliar de que forma o sistema fornece informação financeira pertinente e credível, capaz de satisfazer as necessidades dos utilizadores nacionais e internacionais e dos investidores;
- Promover um programa de longo prazo para o desenvolvimento do sistema contabilístico;
- Promover a implementação desse programa.

O trabalho desenvolvido pela DFID veio promover a realização de um conjunto de reformas no domínio da contabilidade, da auditoria e da assistência financeira, visando fomentar a assimilação das disposições comunitárias e das Normas Internacionais de Contabilidade.

O projecto foi desenvolvido ao longo das seguintes três fases:

- Fase 1 – Comparação do sistema contabilístico romeno com o europeu;
- Fase 2 – Desenvolvimento de um plano de acção a longo prazo;
- Fase 3 – Implementação do plano desenvolvido.

No âmbito da primeira fase do projecto, que foi preparado ao longo do primeiro semestre de 1998, envolveram-se equipas de consultores e agentes do Ministério das Finanças Públicas da Roménia, que promoveram a realização de:

- Diagnósticos à aplicação das normas contabilísticas na Roménia, em comparação com as normas europeias e internacionais no âmbito da IV Directiva da Comunidade Económica Europeia e das Normas Internacionais de Contabilidade;
- Análises à forma como os profissionais romenos na área da contabilidade aplicavam as regras contabilísticas;
- Diagnóstico das análises efectuadas.

A primeira fase do estudo veio a revelar ser necessário um maior desenvolvimento das regras contabilísticas romenas, tendo sido sugerido para a sua completa implementação, a prossecução das seguintes medidas:

- Alinhamento das regras contabilísticas romenas com os normativos europeus;
- Nível adequado de aplicação das disposições da IV Directiva da CEE (78/660/CEE).

Na segunda fase do projecto e com base nas avaliações anteriormente efectuadas, foi preparado um programa de desenvolvimento do sistema contabilístico, compreendendo:

- Uma melhoria da informação financeira das empresas, de modo a que as Demonstrações Financeiras fossem apresentadas em plena conformidade com as disposições da IV Directiva da UE e das Normas Internacionais de Contabilidade;
- Maior separação da contabilidade da fiscalidade;
- Uma melhoria estrutural das regras contabilísticas;
- A transposição para a legislação nacional das disposições da VIII Directiva da CEE (84/253/CEE) sobre as problemáticas da auditoria;
- A transposição para a legislação nacional das disposições da VII Directiva da CEE, sobre as contas consolidadas;
- A harmonização das regulamentações específicas das instituições financeiras bancárias e de seguros às Directivas Europeias e às Normas Internacionais de Contabilidade;
- A preparação e formação dos técnicos de contabilidade.

Esse diagnóstico permitiu desenvolver um plano de acção faseado, que possibilitou uma adaptação gradual dos regulamentos contabilísticos, de forma a garantir que num período de tempo adequado fossem modificados os comportamentos e as infra-estruturas criados pela tradição cultural e pelas mentalidades. A prioridade do projecto veio promover a divulgação de informação contabilística com qualidade pelas empresas com valores admitidos à negociação, bem como por algumas entidades públicas que se encontravam envolvidas em processos de privatização e que estavam despertando o interesse de investidores internacionais.

Numa terceira fase do plano foram elaboradas regras contabilísticas de acordo com as disposições da IV Directiva (78/660/CEE) e das Normas Internacionais de Contabilidade. Essas regras aprovadas pela OMFP n.º 94/2001, foram publicadas no Jornal Oficial n.º 85 de 20 de Fevereiro de 2001, sendo a regulamentação da contabilidade simplificada

aprovada pela OMFP nº 306/2002, publicado no Jornal Oficial nº 279 de 25 de Abril de 2002.

Posteriormente, e para garantir a compreensão e aplicação prática das Normas Internacionais de Contabilidade, iniciou-se em 1998 um processo de tradução para língua romena das IAS/IFRS, que foi concluído em Junho de 2000 com a edição e divulgação das normas em língua romena em 2002.

Já no que se refere à consolidação de contas das empresas romenas, e em conformidade com as disposições da VII Directiva (83/349/CEE), foram elaboradas normas que foram aprovadas pela OMFP nº 772/2000, publicada no Jornal Oficial nº 374 de 11 de Agosto de 2000. A sua implementação foi objecto de um programa experimental de aplicação, aprovado pela OMFP nº 189/2001.

O plano de acção de longo prazo desenvolvido pelo Governo Romeno em consonância com a DFID estipulava também uma opção clara: “*A melhoria da informação financeira só poderia ser alcançado com êxito, se fosse acompanhada pela introdução de um sistema de auditoria*”. Neste sentido foi promulgada a Portaria n.º 75/1999, que regulamentou a actividade da auditoria financeira em conformidade com a Directiva 84/253/CEE.

A citada Portaria exigiu que todas as empresas obrigadas a aplicar o regulamento de contabilidade harmonizado, deveriam ter demonstrações financeiras auditadas em conformidade com as normas internacionais de auditoria. Pela mesma Portaria foi criada a Câmara de Contas da Roménia, e promoveu-se a tradução das Normas Internacionais de Auditoria do *International Federation of Accountants* (IFAC) e o respectivo Código de Ética, que vieram a ser publicadas em Setembro de 2001.

De todos os procedimentos descritos é visível um projecto global, que promoveu a harmonização do sistema contabilístico e implementou um processo de auditoria financeira, permitindo a todas os potenciais utilizadores (investidores, empregados, credores financeiros, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governo e as suas instituições, e o público em geral) a obtenção de informação pertinente e credível.

### **3.4 – O ORDENAMENTO CONTABILÍSTICO ROMENO**

A formulação do ordenamento contabilístico romeno à semelhança de outros estados membros da UE, não ficou indiferente às exigências do seu tecido empresarial, em sintonia com as tendências internacionais vigentes. As características daquele apontam para que os normativos contabilísticos tenham em atenção os diferentes níveis de necessidade de relato financeiro, que vão desde as entidades com valores mobiliários admitidos à negociação, às quais correspondem maiores exigências; até às micro - empresas, sujeitas a um regime de divulgação muito mais simplificado.

Na Roménia a harmonização contabilística foi e é um processo realizado a dois níveis: o Europeu e o Internacional. A nível europeu foram agregadas: a Quarta, a Sétima e a Oitava Directiva. Já a nível internacional, os destinatários eram grandes empresas, que aplicam as IAS/IFRS. O processo harmonizador foi assim baseado em diferentes doutrinas e práticas, tendo por base culturas contabilísticas distintas, como sejam as da Europa Continental e a Anglo-Saxónica.

Segundo Trow (2003), o principal desafio que se coloca ao actual sistema de contabilidade romeno, não consiste na aceleração das reformas necessárias, mas sim no estabelecimento de uma política clara em relação às reformas que se encontram em execução, isto como resultado do crescimento contínuo do número de empresas atingidas pela alteração dos regulamentos contabilísticos.

O sistema de normalização contabilística irá proceder à alteração estrutural do ordenamento contabilístico romeno, aproximando-o aos novos padrões e garantindo uma sintonia com as Directivas e Regulamentos contabilísticos da UE, e subsequentemente com os padrões internacionais que se tendem a uniformizar. Pretende-se assim contribuir para uma melhoria qualitativa e do nível de transparência do ordenamento fiscal e contabilístico, no sentido de acabar com as incompatibilidades contabilísticas entre as entidades com valores cotados, e as restantes entidades dos sectores não financeiros e das entidades de menor dimensão, a quem se abre a possibilidade de aplicarem as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para as Pequenas Entidades.

A nova estratégia contabilística desenvolvida na Roménia faz todo o sentido no contexto actual da internacionalização/globalização, da liberalização do comércio e da globalização da economia, da internacionalização das empresas, da concentração das actividades empresariais a nível nacional, europeu e internacional. Esta estratégia teve vários momentos, que vieram a convergir na aprovação do Regulamento (CE) n.º 1606/2002.

### **3.5 – AS ENVOLVENTES DO SISTEMA CONTABILÍSTICO ROMENO**

#### **3.5.1 – A INTERNACIONALIZAÇÃO**

A crescente internacionalização das economias mundiais e o aumento da interdependência entre os Estados, seja a nível do comércio internacional, seja quanto aos fluxos de investimento, são argumentos de peso para a aplicação das normas internacionais de contabilidade e de auditoria. Esta internacionalização das normas veio facilitar as transacções internacionais, a fixação dos preços e as decisões de afectação dos recursos económicos, podendo tornar os mercados financeiros internacionais mais eficientes. Por último, a necessidade das empresas em aumentar o seu capital, através de emissões públicas de acções e/ou obrigações, face à insuficiência dos resultados retidos para financiar projectos, e a dificuldade em recorrer a financiamentos estrangeiros, conduziu claramente à necessidade de desenvolvimento de um processo de harmonização contabilística.

Com efeito, os investidores baseiam as suas decisões na informação financeira proporcionada pelas empresas, para tomarem as melhores decisões de investimento e de financiamento, e tendem a demonstrar uma preferência crescente por relatos financeiros comparáveis.

Não nos restam dúvidas de que a magnitude das transacções financeiras transfronteiriças, o comércio internacional de valores mobiliários e o investimento directo estrangeiro são enormes, quer nas grandes, quer nas pequenas economias. A necessidade de ter, por isso, um único conjunto de regras, capaz de medir e reconhecer activos, passivos e resultados, assume um carácter de urgência.

Como exemplo da harmonização regional de carácter público mencionam-se as realizações da UE, na sua tarefa de homogeneizar as legislações dos diferentes estados membros. Na harmonização de âmbito mundial e de carácter profissional destacou-se o trabalho desenvolvido pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, tendo passado em análise as diferentes posturas face às suas normas, com especial referência à posição adoptada pela UE.

No domínio contabilístico romeno tem-se assistido a alterações profundas no âmbito do processo de preparação e divulgação da informação financeira, face à forma global como os utentes actuam. Ocorre assim uma necessidade evidente em conciliar ou unificar normas e práticas contabilísticas, que favoreçam a comparabilidade da informação, a preparação e divulgação da informação financeira e possibilitem uma maior consistência dos factores económicos, legais e sociais.

O período de 2002 a 2005 foi caracterizado por uma maior harmonização da legislação romena com as Directivas Europeias, seguindo o caminho da implementação de uma contabilidade harmonizada com a regulamentação da IV Directiva (78/660/CEE) e com as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS), aprovado pela OMFP nº 94/2001, e pelas regras da contabilidade simplificada harmonizadas segundo as directivas europeias, e aprovadas pela OMFP nº 306/2002.

### **3.5.2 – A REGULAMENTAÇÃO CONTABILÍSTICA**

Na Roménia, a regulamentação contabilística foi iniciada na década de noventa através da Lei nº 82/1991. Visando harmonizar as regras contabilísticas romenas com os normativos internacionais, o Governo Romeno promulgou vários actos legislativos dos quais se destacam, por mais relevantes para o desenvolvimento do presente trabalho, os seguintes:

- Decreto-Lei nº 704/1993, que aprovou as medidas necessárias para o cumprimento da Lei nº 82/1991 e implementou o Novo Plano Contabilístico;
- OMFP nº 403/1999 que aprovou os normativos contabilísticos de acordo com a IV Directiva da Comunidade Económica Europeia e as Normas Internacionais de Contabilidade;



- OMFP nº 1660/2000, que aprovou os normativos contabilísticos de acordo com a IV Directiva da Comunidade Económica Europeia e as Normas Internacionais de Contabilidade;
- OMFP nº 94/2001, que aprovou os Regulamentos de Contabilidade, harmonizados de acordo com a IV Directiva da Comunidade Económica Europeia e as Normas Internacionais de Contabilidade;
- OMFP nº 306/2002, que aprovou a contabilidade simplificada adaptada às Directivas Europeias.

Estes actos legislativos conduziram ao desenvolvimento do sistema contabilístico romeno, dando assim continuidade à reforma da contabilidade iniciada em 1991. A estrutura contabilística foi gradualmente implementada até ao final de 2005, pelas entidades empresariais que reunissem pelo menos dois dos critérios referidos no artigo nº 2 da OMFP nº 941/2004 (número de trabalhadores, volume de negócios ou total do balanço). Já as PME romenas desde o início do ano de 2006, não aplicam estes regulamentos, aplicando sim as disposições da Lei nº 82/1991.

Segundo Munteanu (2006), a OMFP nº 94/2001 veio promulgar legislação direccionada para as empresas de maiores dimensões e com maiores exigências de relato financeiro, tendo acolhido conceitos e procedimentos emanados de outros normativos internacionais, nomeadamente a abrangência do plano e da lista de contas. As demonstrações financeiras descritas no documento e de apresentação obrigatória são: um Balanço; uma Demonstração de Ganhos e Perdas; uma Demonstração de Fluxos de Caixa; uma Demonstração de Alterações no Capital Próprio e um conjunto de Notas Explicativas.

Com a evolução estrutural, política e económica da sociedade romena, poder-se-ia pensar que tinha sido o Estado a influenciar a regulamentação contabilística. Tal não condiz com a realidade, pois a mudança na legislação deu-se com a entrada da Roménia na UE. Foi este processo que exigiu profundas reformas na legislação, no sentido da aproximação e adopção às suas Directivas.

### 3.6 – CRÍTICAS À RESPOSTA LEGISLATIVA ROMENA

A resposta legislativa face ao desenvolvimento dos regulamentos no domínio da contabilidade na Roménia, deverá ser analisada tendo em consideração o contexto internacional no domínio das regras de contabilidade, uma vez que o desenvolvimento do sistema contabilístico foi imposto pela exigência das empresas nacionais estabelecerem relações com parceiros nacionais e internacionais.

Esta abertura levou ao desenvolvimento da contabilidade na Roménia, em função dos princípios e regras impostas pelas Directivas Europeias e pelas Normas Internacionais de Contabilidade. Neste âmbito, qualquer evolução ou recuo, devem ser vistos e analisados em função das mudanças dinâmicas no campo da contabilidade, a nível europeu e internacional. Assim e para uma melhor percepção das implicações e das críticas que foram colocadas à resposta legislativa romena, retomaram-se algumas das etapas que estiveram na origem da actual reforma.

A primeira fase teve início com a Lei nº 82/1991, adiante designada de Lei da Contabilidade e dos regulamentos que promoveram a sua aplicação, dos quais se destaca a OMFP nº 704/1993, inspirada no sistema contabilístico francês e respectivas orientações, com aplicação efectiva em 1 de Janeiro de 1994.

A segunda fase de reformas foi introduzida por regulamentos entre 1999 e 2001, visando a harmonização contabilística do relato financeiro produzido pelas grandes entidades com as Directivas da UE e com as IAS/IFRS, através da OMFP nº 403/1999. Com a emissão desta Ordem a entidade reguladora procurou harmonizar a contabilidade romena com a IV Directiva e com as IAS/IFRS, o que representou uma mudança radical no processo de reforma contabilística.

Mas esta nova abordagem foi no mínimo discutível, por vários motivos. Em primeiro lugar, a tentativa da entidade reguladora de harmonizar o modelo contabilístico romeno com dois modelos contabilísticos divergentes, seja a IV Directiva e as IAS/IFRS, numa altura em que a UE já estudava a possibilidade de adopção das normas do IASB para as contas consolidadas das sociedades cotadas (*European Commission*, 1995). É de notar que é nesta altura que a contabilidade romena atinge um grau significativo de conformidade

com a IV Directiva, visíveis na Lei de Contabilidade (Lei nº 82/1991) e nos regulamentos relacionados, inspirados no sistema contabilístico francês.

Na verdade, os regulamentos aprovados em 1999 reflectiram uma reorientação por parte da entidade reguladora romena para o sistema de contabilidade anglo – saxónico. A prova mais evidente foi a inclusão do quadro conceptual do IASB nos textos da OMFP nº 403/1999, onde predominando as influências continentais, se incluíam algumas influências do IASB, nomeadamente do seu quadro conceptual. Segundo Roberts (2000), num contexto em que se ocorre uma mistura de filosofias contabilísticas, é visível a sobreposição de um sistema anglo – saxónico com um sistema legalista com uma forte componente fiscal, o que na sua opinião evidencia uma invasão cultural.

Em segundo lugar, são visíveis regulamentos de harmonização orientados para um grande número de empresas, sem ter em devida conta as suas capacidades para implementação desses regulamentos.

Em terceiro lugar, constata-se que esses regulamentos reflectindo uma aproximação com as IAS/IFRS, eram inúteis para as empresas que necessitavam de demonstrações financeiras em conformidade plena com aquelas, o que originou que essas empresas tivessem de promover reformulações, incorrendo assim em custos adicionais.

Por último, a própria atitude das entidades reguladoras era ambígua, na medida em que em 2005, se assistiu a uma reorientação para as Directivas Europeias e ao adiamento da aplicação das IAS/IFRS para 2007. Tal facto suscitou algumas questões, nomeadamente quanto à definição da direcção imposta pela entidade reguladora e se esta se ajustava à tendência do ambiente empresarial romeno, e à importância e ao esforço que as empresas romenas tiveram que suportar, face ao custo – benefício do processo de preparação.

Quanto a regulamentação contabilística romena, o período após 2000 pode ser dividido em duas fases: uma primeira de 2001 a 2005, e uma segunda fase de 2006 até ao presente.

Da primeira fase, destacamos alguns dos aspectos essenciais que podem sintetizar da seguinte forma:

- a) Elaboração pelo Ministério da Economia e Finanças de regulamentos no domínio da contabilidade, que obrigaram a elaboração e divulgação de algumas demonstrações financeiras anuais por determinadas entidades romenas,

nomeadamente das que cumprissem dois dos três critérios previstos na ordem, como sejam, para o final de 2005, volume de negócios líquido de 7.300.000 €, total de activos de 3.650.000 € e um número médio de empregados durante o exercício de 50;

b) Ambas as OMFP, a nº 94/2001 e a nº 306/2002, têm representado a fonte de inspiração para a elaboração de algumas normas contabilísticas específicas, para as entidades de seguros e entidades de resseguros, regulamentadas estas através de normas elaboradas pela CNVM;

c) Alterações da Lei de Contabilidade com as sucessivas reformas.

Os dois actos legislativos enunciados promoveram as mudanças protagonizadas na OMFP nº 403/1999, uma vez que o Plano de Contas previsto na OMFP nº 94/2001, diferiu substancialmente do Plano de Contas utilizado na Roménia antes de 1994, uma vez que veio aprovar regulamentação contabilística em conformidade com a IV Directiva e com as IAS/IFRS, em que as empresas de maiores dimensões e com maiores exigências de relato financeiro, passaram acolher conceitos e procedimentos emanados de outros normativos internacionais, através da OMFP nº 94/2001, enquanto outras, de dimensão mais reduzida adoptaram uma “*contabilidade simplificada*” através da OMFP nº 306/2002.

Esse período foi anunciado pelas entidades de normalização contabilística na Roménia, como sendo a primeira fase da nova reforma, na qual ficou previsto assumir as normas internacionais de contabilidade, não se sabendo no entanto como iria ser feita essa mudança. Sendo estas consideradas apenas como um “ensaio” da reforma a seguir, não foi conhecido o seu método de realização. No entanto no que dizia respeito à conclusão da regulamentação prevista pelas OMFP nº 94/2001 e 306/2002, sabia-se que estas seriam revogadas em 2005.

Como resultado do crescimento contínuo do número de empresas atingidas pelas alterações dos regulamentos de contabilidade, Trow (2003) refere que autoridade reguladora, o Ministério das Finanças Públicas, tem usado uma abordagem descrita como gradual, na medida em que, e inicialmente, a entidade reguladora entre 1999 e 2001 tinha optado por emitir uma listagem anual, com as empresas que passaram a acolher conceitos e procedimentos emanados por outros normativos internacionais, através da OMFP nº 94/2001, das quais da lista emitida pelo Ministério das Finanças Públicas, fizeram parte 72

empresas cotadas na Bolsa de Bucareste, 20 empresas nacionais e 105 empresas cotadas na RASDAQ, perfazendo um total de 197 empresas.

As listagens eram publicadas como forma de alertar muitas empresas que não tinham conhecimento da nova regulamentação contabilística plasmada na OMFP nº 94/2001, que estabelecia que as IAS/IFRS eram aplicáveis a partir do exercício de 2000 pelas empresas integrantes das seguintes três categorias:

- 1) Empresas cotadas na Bolsa de Bucareste Exchange;
- 2) Empresas autónomas, empresas nacionais e outras empresas de interesse nacional;
- 3) Categorias específicas de empresas que operam no mercado de capitais.

Uma das prioridades do Ministério das Finanças foi de preparar um sistema de contabilidade em conformidade com as directivas europeias e com as IAS/IFRS, no âmbito do quadro jurídico romeno. Assim, com a introdução das novas regras contabilísticas ao abrigo da OMFP nº 94/2001, deu-se o primeiro passo nessa direcção, integrando as IAS/IFRS nos regulamentos da contabilidade romena.

Posteriormente para os períodos seguintes, o Ministério das Finanças Públicas deixou de publicar a listagem com as empresas que estavam sujeitas aos novos regulamentos, ou seja, a partir desse momento foram as empresas que passaram a verificar se enquadravam nos critérios de dimensão estabelecidos no artigo nº 38 da Lei de Contabilidade (Lei nº 82/1991, republicada em 2005).

No entanto a aplicação efectiva das IAS/IFRS deu-se em 2002, com base na informação financeira de 2001, no intuito de garantir a comparabilidade da informação. De acordo com o artigo nº 5 da OMFP nº 94/2001, as empresas que não se enquadravam nesses critérios de dimensão, poderiam aplicar os regulamentos neste sentido, após aprovação prévia do pedido enviado ao Ministério das Finanças Públicas.

Como resultado desta reforma inicial, as empresas eram obrigadas a aplicar as normas contabilísticas harmonizadas com as directivas da UE e com as IAS, aprovadas pela OMFP nº 94/2001, ou obrigadas a aplicar as normas de contabilidade simplificada, harmonizada com as directivas da UE, tal como previsto na OMFP nº 306/2002, dependendo dos critérios de dimensão das empresas em questão.

Em 2002 a OMFP nº 1742 publicada no Jornal Oficial nº 947 de 23 de Dezembro de 2002, veio estabelecer que as regras contabilísticas harmonizadas com as IAS/IFRS e com as Directivas Europeias, passaram a ser obrigatórias para as instituições reguladas e fiscalizadas pela Comissão Nacional de Valores Mobiliários, que não aplicaram anteriormente as IAS/IFRS, começando com as demonstrações financeiras de 2003.

Trow (2004) refere que o surgimento da OMFP nº 1827/2003 publicado no Jornal Oficial nº 53 de 22 de Janeiro de 2004 foi uma das mais importantes medidas no processo de reforma contabilística, na medida que trouxe uma mudança ao programa de harmonização com as IAS/IFRS e com as Directivas Europeias, introduzindo uma nova classificação nos critérios de dimensão, que se podem visualizar na tabela seguinte.

**TABELA 1 – CRITÉRIOS DE DIMENSÃO PARA DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ENTRE 2001- 2004**

<b>Exercício encerrado em:</b>	<b>Volume de negócios (Euros)</b>	<b>Total de activos (Euros)</b>	<b>Nº médio de empregados</b>
31/12/2001	Mais de 9 milhões	Mais de 4,5 milhões	250
31/12/2002	Mais de 8 milhões	Mais de 4,0 milhões	200
31/12/2003	Mais de 7,3 milhões	Mais de 3,65 milhões	150
31/12/2004	Mais de 7,3 milhões	Mais de 3,65 milhões	100

Fonte: Elaboração Própria

Além da redefinição dos critérios de dimensão neste acto, também ficou estabelecido que para as demonstrações financeiras com data de referência de 2005, as IAS/IFRS aplicavam-se às seguintes categorias de pessoas jurídicas:

- a) Pessoas jurídicas que aplicavam normas contabilísticas harmonizadas com a IV Directiva da CEE e com as Normas Internacionais de Contabilidade, aprovado pela OMFP nº 94/2001, com alterações posteriores;
- b) As Instituições reguladas e fiscalizadas pela CNVM;
- c) As Instituições de Crédito;

- d) As Companhias de seguros, resseguros e sociedade de correctores de seguros;
- e) As empresas nacionais autónomas e demais pessoas colectivas de interesse público, estipuladas pelo Ministério das Finanças;
- f) As pessoas colectivas pertencentes a um grupo de empresas a entrar no perímetro de consolidação, aplicando à empresa mãe as IAS/IFRS;
- g) Pessoas jurídicas que no final do ano anterior, tivessem superado dois dos três seguintes critérios:
  - Volume de negócios superior a 7,3 milhões de euros;
  - Total de activos superior a 3,65 milhões de euros;
  - Número médio de empregados superior a 50.
- h) As pessoas colectivas, com excepção de todas as acima indicadas, que com autorização concedida pelo Ministério da Finanças, optassem pela aplicação das IFRS.

Ao contrário da anterior legislação nesta área<sup>5</sup>, a ordem é muito explícita quanto à exigência de adopção plena das IAS/IFRS, incluindo as normas aplicáveis às demonstrações financeiras consolidadas. No entanto, a fim de eliminar algumas divergências entre o normativo romeno e as Directivas Europeias, surgiu a OMFP nº 1775/2004, publicada no Jornal Oficial nº 27 de 10 de Janeiro de 2005, que veio revogar os artigos nº 6º, 7º e 8º da OMFP nº 1827/2003 e alterar alguma regulamentação no domínio da contabilidade, dos quais a aplicação para o exercício financeiro de 2005 da regulamentação de contabilidade simplificada harmonizada com as Directivas Europeias, aprovado pela OMFP nº 306/2002, e pelas Normas Internacionais de Contabilidade aprovado pela OMFP nº 94/2001.

---

<sup>5</sup> OMFP nº 1784/2002, que aprovou medidas relativas ao exercício financeiro de 2002, para entidades jurídicas que nos termos da Lei nº 82/1991 republicado, são obrigadas a elaborar demonstrações financeiras anuais.

## **CAPÍTULO IV**

### **OS IMPACTOS DA ADOÇÃO DAS IAS/IFRS PELAS EMPRESAS COM VALORES ADMITIDOS À NEGOCIAÇÃO NA ROMÉLIA**

#### **4.1 – A CONVERGÊNCIA E SEUS IMPACTOS**

O processo de convergência do normativo romeno às normas internacionais de contabilidade tornou-se importante em virtude das profundas transformações verificadas nos últimos anos no cenário económico mundial, consequência notória do acelerado processo de globalização da economia mundial. No início do ano de 2005 as empresas sedeadas na UE com valores admitidos à negociação foram obrigadas a utilizar as IAS/IFRS na preparação da sua informação financeira. A sua adopção inseriu-se nas directrizes do Regulamento n.º 1606/2002, de 19 de Julho, e visou sobretudo promover a convergência nas práticas de contabilização nos diferentes EM da UE, inclusive na Roménia, bem como potenciar a comparabilidade das demonstrações financeiras entre diferentes entidades com o mesmo ramo de actividade económica.

A adopção das IAS/IFRS após 1 de Janeiro de 2005, pelas sociedades com valores admitidos à negociação em mercados regulamentados, permitiu dotar os detentores de capital e os *stakeholders* de uma informação financeira fiável, transparente e comparável.

Neste âmbito, a introdução das IAS/IFRS tem vindo a ser um verdadeiro desafio para muitas empresas na Roménia, como o foi em toda a UE, na medida que a convergência para a utilização das IAS/IFRS é considerada uma das maiores mudanças na estrutura contabilística romena, na medida em que a sua adopção exigiu modificações significativas em muitos aspectos das organizações, e por isso, a identificação dessas transformações e a determinação do nível de esforços exigidos por cada organização para abordar a mudança, são passos importantes no desenvolvimento de uma estratégia de conversão.



Igualmente o impacto sobre as fusões, as aquisições, as políticas de investimento, a política de divulgação de informação, bem como as questões internas como a formação do pessoal, revelaram ser preocupações acrescidas, para todos os profissionais romenos confrontados com uma nova realidade neste domínio. Vários foram os desafios enfrentados pelos profissionais romenos, destacando-se não só a aplicação das IAS/IFRS mas também a identificação e resolução das diferenças entre o normativo do IASB e as normas em uso na Roménia.

#### **4.2 – PRINCIPAIS IMPACTOS NA AUDITORIA**

A Câmara de Contas na Roménia foi criada pela Portaria nº 75/1999, e posteriormente aprovada pela Lei nº 133/2002, com o objectivo de estabelecer as normas de auditoria e monitorizar a profissão, incluindo a criação de exames e critérios de adesão, os programas de formação contínua, as normas éticas e procedimentos de análise de qualidade. Desta forma, a Câmara de Contas procurou adoptar as Normas Internacionais de Auditoria, emitidas pelo IFAC para aplicação na Roménia.

Sendo a *Camera Auditorilor Financiari din România* - Câmara de Auditores Financeiros da Roménia (CAFR) a entidade responsável pela adopção e tradução das *International Standards for Auditing* - Normas Internacionais de Auditoria (ISA), indicou no seu plano de acção, preparado pela *International Federation of Accountants* (IFAC) em 2008, que pretendia publicar a mais recente versão da ISA 2008, traduzido em consonância com a política de tradução do IFAC, até finais de 2008. No entanto, desde de Fevereiro de 2009, somente a edição de ISA 2007 se encontra disponível no site da CAFR.

Neste âmbito e segundo o relatório de 2006 emitido pela KPMG, é referido no artigo nº 3, alínea um da OMFP nº 1752/2005 que todas as entidades de interesse público e as empresas que cumpram determinados critérios de dimensão devem ser auditadas, em conformidade com as citadas ISA, aprovadas e traduzidas pela CAFR. Assim sendo, todas as entidades que satisfaçam os critérios de dimensão e as entidades de interesse público (incluindo as sociedades cotadas) são obrigadas a ser auditadas em termos financeiros, devendo neste âmbito, o auditor cumprir com as normas de auditoria emitidas pela Câmara

de Contas na Roménia. Além disso a OMFP nº 1752/2005, veio indicar as matérias a incluir no relatório a elaborar pelo auditor financeiro, face às auditorias efectuadas às entidades sujeitas a processos de auditoria financeira. Esta pode ser realizada por um auditor financeiro, membro da Câmara de Contas da Roménia, a quem incumbe a emissão de um relatório, segundo as indicações da Lei de Sociedades, que tem como destinatários os sócios e accionistas da empresa auditada.

A revisão da 8ª Directiva operada com a publicação da Directiva 2006/43/CE do Parlamento e do Conselho, de 17 de Maio de 2006, enquadrou-se na necessidade, detectada pela UE, de reforçar a Revisão Legal de Contas na Europa. No caso romeno a transposição para a legislação nacional das disposições da VIII Directiva da CEE (84/253/CEE) sobre as problemáticas da auditoria não foi excepção, na medida em que, de acordo com o relatório da Ernst & Young de 2008, a Ordem de Emergência (OE) nº 90/2008, reiterou que as auditorias fossem conduzidas de acordo com as ISA.

A promulgação da VIII Directiva na Roménia transpôs os requisitos da Directiva 2006/43/CE para o direito romeno, no que se refere à realização de auditorias legais, e ao funcionamento de um organismo de supervisão pública para a função de auditoria legal.

Também a OE nº 90/2008 veio reafirmar o papel da CAFR, como órgão responsável por estabelecer as normas de auditoria na Roménia e fiscalizar os seus membros e o seu comportamento profissional. É contudo importante referenciar que a CAFR é responsável perante o órgão de supervisão pública.

No que diz respeito às entidades não sujeitas a revisão legal, ou seja as que preparam demonstrações financeiras simplificadas, não são obrigadas a ser auditadas, a menos que tal acto seja imposto por outras disposições legais, caso do Direito das Sociedades (Lei nº 31/1990), que pode obrigar á designação de um censor (perito contabilístico nomeados pelos accionistas da entidade a ser auditada). De acordo com a auto-avaliação de 2007 feita pela CECCAR, essas auditorias são realizadas de acordo com as normas profissionais por ela desenvolvidas, harmonizadas mas não idênticas às ISA.

Quanto uma auditoria é realizada em conformidade com as ISA, e no que diz respeito aos princípios gerais e responsabilidades contidas nessas normas, existe uma intenção declarada por parte do estado romeno, de elaboração de uma declaração formal, pública e

oficial, que incorpore os princípios da Norma, através de leis e regulamentos, e que vai aderir ao novo padrão.

#### **4.3 – A ADEQUAÇÃO DA LEGISLAÇÃO ROMENA ÀS IAS/IFRS**

##### **4.3.1 – O CONTEXTO DOS IMPACTOS LEGISLATIVOS**

A adopção oficial das IAS/IFRS na Roménia iniciou-se em 1999 com o surgimento da OMFP nº 403/1999<sup>6</sup>, que visava adoptar a IV Directiva da UE. O programa de harmonização contabilística foi desenvolvido com timidez, dadas as dificuldades inerentes à implementação de um processo abrangente de reformas sobre o ambiente empresarial, ao envolver mudanças de atitude e de vontade política.

Por se tratar de um conjunto vasto de novas normas, tal facto implicou uma alteração da matriz cultural na abordagem da contabilidade, na medida em que se evoluiu de um sistema de normas baseado em regras, para um modelo baseado em princípios. De acordo com a abordagem baseada em princípios (“*principles-based approach*”) começou-se por definir uma base conceptual, no âmbito do assunto a regular e depois proporcionam-se orientações explicando-se o seu objectivo. Nesta abordagem os princípios são definidos para servir o interesse público, sendo acompanhados por um número reduzido de regras que mostram como eles devem ser aplicados em situações específicas (*Fédération des Experts Comptables Européens* - FEE, 2004).

Esta evolução originou uma preocupação acrescida para os profissionais neste domínio, requerendo um maior julgamento profissional e exigindo um maior grau de subjectividade na sustentabilidade das suas opiniões. Tais factos conduziram porém a uma maior liberdade na apresentação da informação financeira, privilegiando o conteúdo sobre a forma, tendo em conta a responsabilidade de quem prepara a informação, ultrapassando o sentido estrito das normas, para englobar cada vez mais o conteúdo dessas informações.

---

<sup>6</sup> A OMFP nº 403/1999 foi substituída em 2001 pela OMFP nº 94 (CECCAR, 2004).

É de salientar contudo que a abordagem baseada em princípios pressupõe a existência de um conjunto de condições, nomeadamente a existência de regras de gestão que garantam a ética na actuação e a formulação de julgamentos profissionais objectivos e íntegros pelos profissionais, sejam técnicos de contabilidade ou auditores. Foi pois necessário preparar gradualmente o processo de transição para as IAS/IFRS, no normativo contabilístico romeno.

Neste âmbito e dando ênfase a alguns dos aspectos mais relevantes do normativo contabilístico romeno, destacam-se algumas das principais alterações e impactos gerados em consequência da adopção das IAS/IFRS na perspectiva do tecido empresarial, através de diversos actos legislativos, nomeadamente a Lei de Contabilidade Romena (Lei nº 82/1991), reeditada em 2005, posteriormente alterada pela Lei nº 259/2007 e por alguns actos legislativos dos quais destacamos a OMFP nº 94/2001 e a OMFP nº 2374/2007. Estes documentos tiveram um grande impacto no desenvolvimento do normativo contabilístico romeno rumo às IAS/IFRS.

#### **4.3.1.1 – PRINCIPAIS DIFERENÇAS FACE À LEI DE CONTABILIDADE ROMENA**

Aquando da adopção das IAS/IFRS verificou-se que estas apresentavam diferenças significativas do previsto na Lei nº 82/1991, nomeadamente no que se refere ao formato padrão das demonstrações financeiras e à sua publicação anual. No normativo romeno as informações eram padronizadas, contrariamente às IAS/IFRS que não faziam qualquer exigência sobre um formato padrão, antes exigindo que as informações deveriam ser apresentadas de forma útil, relevante, fiável e comparável.

Quanto às diferenças conceptuais estas incidiam na situação dos efeitos financeiros, ou seja na situação financeira dos utentes e na natureza das regras contabilísticas. A Lei nº 82/1991 não contempla regras relativas à contabilidade hiperinflacionária, à existência de moedas de avaliação diferentes do *Leu*. Já as IAS/IFRS contemplam normas específicas para as contas em hiperinflação (IAS 29), variação dos efeitos das taxas de câmbio (IAS 21), e valorização da moeda e de apresentação (SIC 19 e SIC 30).

Apesar da Lei nº 82/1991 prever disposições sobre provisões, não apresenta regras claras para avaliação e apresentação dessas disposições. Nas IAS/IFRS existe uma norma específica para o reconhecimento, avaliação e apresentação dessas disposições (IAS 37).

A Lei de Contabilidade Romena não inclui normas específicas sobre a apresentação e divulgação de informação sobre as unidades operacionais em descontinuação, enquanto as IAS/IFRS contêm uma norma específica (IAS 35) que tem por objectivo estabelecer princípios para relatar informação acerca dessas unidades, aumentando dessa forma a capacidade dos utentes das demonstrações financeiras para fazerem projecções de fluxos de caixa, da capacidade de gerar resultados e da posição financeira de uma empresa ao segregar informação acerca dessas unidades operacionais.

No que diz respeito ao relato por segmentos, a Lei de Contabilidade não contém regras específicas sobre a apresentação de informação sobre segmentos sectoriais ou segmentos geográficos. As IAS/IFRS têm uma norma específica, a IAS 14 revista, que exige «*simetria*» na inclusão de itens nos resultados de cada segmento e nos seus activos. Por exemplo, os resultados de segmento devem reflectir os gastos de depreciação, e os activos depreciáveis devem ser incluídos nos activos de segmento. Também a IAS 14 original era omissa sobre este assunto.

No que se refere às transacções com partes relacionadas, a Lei de Contabilidade não contém regras específicas relativas à apresentação de informação e de divulgação com partes relacionadas, tal como o definido na IAS 24.

No âmbito dos impostos diferidos a Lei nº 82/1991, modificada posteriormente pela Lei nº 259/2007, não reconhece o conceito de impostos diferidos, pelo que não inclui regras para o seu registo, avaliação e apresentação. As IAS têm uma norma específica, a IAS 12 respeitante aos Impostos sobre os Rendimentos, que além de dar indicações referentes ao reconhecimento e apresentação dos impostos diferidos, determina que aqueles sejam evidenciados nas demonstrações financeiras, por diferenças tempestivas (temporais) e permanentes, como activos ou passivos. Os conceitos de diferenças tempestivas (temporais) e permanentes não constam da actual IAS 12 revista. No entanto estavam contemplados na anterior versão daquela norma. Actualmente a IAS 12 coloca o enfoque no conceito de «*diferenças temporárias*», entendidas como diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação.

#### 4.3.1.2 – PRINCIPAIS DIFERENÇAS FACE À OMFP Nº 94/2001

Na Roménia aquando da promulgação da OMFP nº 94/2001 sobre a adopção das IAS/IFRS, ocorreram algumas controvérsias, ao contrário da aplicação das normas de contabilidade anteriormente aprovadas pela OMFF nº 403/1999.

Aquando da aplicação das IAS/IFRS na Roménia, Bogdan *et al.* (2004) questionavam a aplicação dos tratamentos alternativos permitidos, e se tal facto seria viável na Roménia. A aplicação da nova regulamentação contabilística veio evidenciar novos passos na reforma contabilística romena, na medida em que a OMFP nº 94/2001 trouxe um aumento do nível de apresentação de informação nas notas explicativas.

Ainda para Bogdan *et al.* (2004), aquando da publicação da OMFP nº 94/2001, foram várias as controvérsias ocorridas, nomeadamente o da terminologia e âmbito dos conceitos usados pelos dois referenciais, o internacional e o nacional, dado existirem termos e expressões que não coincidiam, com os já existentes no normativo romeno, nomeadamente o do património. A inexistência do conceito de “*património*” tão caro aos latinos, nas IAS/IFRS, privilegia uma perspectiva conceptual de substância económica para o relato financeiro, o que, constitui uma referência explícita e privilegiada ao princípio contabilístico “*Da substância sobre a forma*”, ou seja, ao assentar neste princípio releva que não é a forma legal, mas sim a substância económica das operações/transacções, numa perspectiva patrimonialista de maior preocupação com a posição financeira do que com o desempenho. A imposição do conceito de “*posição financeira*” revelou-se controversa face ao que já existia na legislação romena (OMFP nº 94/2001), pois a sua definição era diferente à contida nas IAS/IFRS. Neste âmbito Bogdan *et al.* (2004), suscitaram questões, nomeadamente se estes conceitos seriam redefinidos, ou substituídos, no normativo romeno.

Outros problemas que foram colocados prendem-se com o custo para harmonizar a contabilidade, e o facto de as IAS/IFRS não serem consistentes com o Plano Geral de Contabilidade em vigor na Roménia. Advertindo que a diferença se encontra nos conceitos, nomeadamente nos efeitos da situação financeira, nos próprios utilizadores da informação financeira, e na natureza das regras de contabilidade. Salientam também o facto de a Lei

82/1991 indicar um único tratamento contabilístico, ao contrário do que sucede com a aplicação das IAS/IFRS.

#### **4.3.1.3 – PRINCIPAIS DIFERENÇAS FACE AO PLANO GERAL DE CONTAS ROMENO**

São vários os aspectos de cariz contabilístico que tem sofrido alterações com a aplicação das IAS/IFRS no normativo contabilístico romeno, dos quais iremos destacar alguns relevantes na contabilidade do tecido empresarial romeno. Nesta linha de orientação, iremos apresentar algumas diferenças entre as IAS/IFRS e o Plano Geral de Contabilidade aprovado pela OMFP nº 1752/2005, e posteriormente alterado pela OMFP nº 1121/2006.

No que se refere à aplicabilidade dos princípios contabilísticos, a contabilidade romena é regulamentada pelas disposições da Lei de Contabilidade. De acordo com esta Lei, é obrigatório para todas as pessoas colectivas manter registos contabilísticos em idioma e moeda nacional. Assim a Lei nº 259/2007, indica os requisitos para a contabilidade no quadro geral das entidades romenas, e a OMFP nº 1752/2005 indica os requisitos para a informação financeira e os seus princípios contabilísticos, quer no que diz respeito às contas anuais, quer para as contas consolidadas, diferenciando assim, as entidades com maiores exigências de relato financeiro, daquelas com menores exigências e por isso estas últimas, elaboram demonstrações financeiras simplificadas.

Já para as outras empresas as principais alterações e impactos verificaram-se com a introdução de uma nova demonstração financeira no normativo contabilístico romeno, a Demonstração de Alterações no Capital Próprio, passando esta a integrar o conjunto de demonstrações financeiras obrigatórias: Balanço, Demonstração dos Resultados, Demonstração de Alterações no Capital Próprio, Demonstração dos Fluxos de Caixa e as Notas Explicativas.

Esta ordem veio aprovar o novo Plano de Contas na Roménia, com entrada em vigor em 2006, e estabelecer o formato e o conteúdo das demonstrações financeiras anuais, os princípios contabilísticos, as regras de avaliação e elaboração das demonstrações financeiras anuais, as regras de auditoria e regras sobre a publicação das demonstrações financeiras anuais, e a valorização dos princípios e políticas contabilísticas.

Quanto à valorização, subjacente aos princípios e às políticas contabilísticas, a valorização em geral é registada ao preço de aquisição ou ao custo de produção. Em situações específicas pode ser utilizado o justo valor (incluindo as reavaliações). A OMFP nº 1752/2005 menciona que os activos e passivos são avaliados de acordo com o conteúdo do presente Decreto e com as normas emitidas pelo Ministério das Finanças.

No entanto apesar de não haver menção directa às IAS/IFRS na OMFP nº 1752/2005, existe na regulamentação contabilística um acompanhamento contabilístico (IV e VII Directivas), ocorrendo assim uma certa coerência entre as Directivas e as IAS/IFRS, em muitas áreas. Não existe contudo uma orientação definitiva quando é necessária uma definição clara sobre os métodos de avaliação e as políticas contabilísticas em que se poderão utilizar as IAS/IFRS, sendo tal opção divulgada nas notas explicativas.

Em relação a conceitos fundamentais das IAS/IFRS tem ocorrido algumas alterações, e outras encontram-se em fase de aplicação, à medida que se avança no processo de utilização das normas em toda a UE e a sua posição se torna mais proeminente a nível internacional. Quanto às diferenças específicas, estas resumem-se a alterações nas demonstrações financeiras, no reconhecimento e mensuração de activos e passivos, nos rendimentos e gastos, e na problemática de divulgação da informação.

Quanto às demonstrações financeiras consolidadas, além do estabelecido na OMFP nº 1752/2005, é fornecida uma orientação específica para cumprimento da VII Directiva. No entanto a OMFP nº 1121/2006 fornece mais orientações sobre a elaboração das demonstrações financeiras em conformidade com as IAS/IFRS, para o ano encerrado em 31 de Dezembro de 2007. Nesse sentido, e para a preparação das demonstrações financeiras consolidadas, existem algumas diferenças em relação à IFRS 3 “Concentração de Actividades Empresariais”, incluindo o tratamento de amortização do *goodwill* decorrente da aquisição, ao longo dos cinco anos. No que respeita ao *goodwill* negativo decorrente da aquisição, é reconhecida na demonstração dos resultados apenas na medida em que certos critérios sejam cumpridos, enquanto a IFRS 3 requer o reconhecimento imediato na demonstração dos resultados.

Quanto aos Instrumentos Financeiros há indicações pontuais de tratamento mas muito limitadas, significativamente menos do que se encontra estipulado na IAS 32 – Instrumentos Financeiros – Divulgação e Apresentação”, e na IFRS 7.



Sobre a IAS 17 “Locações” existem definições na OMFP nº 2001/2006 dos conceitos de “Locação Financeira” e de “Locação Operacional”, bem como o tratamento contabilístico a ser aplicado a esses itens. A sua redacção é compatível com o tratamento e definições inscritas na IAS 17. Já a OMFP nº 2374/2007 estabelece orientações sobre a venda e modalidades de tratamento do *leaseback*. É de salientar que alguns dos assuntos tratados numa série de IFRS só são abordados com alcance limitado, caso das IFRS 2, IFRS 5, IFRS 6, IAS 11, IAS 19, IAS 40, IAS 41.

Horlaci *et al.* (2008) referem, no que diz respeito às correcções resultantes da adopção da OMFP nº 1752/2005, que os valores são incluídos nos ajustamentos ocorridos no ano. Assim e no que se refere aos erros de períodos anteriores, são incluídos nos ajustamentos do ano corrente, com a divulgação adequada e com a exigência de que qualquer perda gerada deve ser coberta no ano em curso, antes de ser feita qualquer distribuição de resultados.

O tratamento prescrito na IAS 8 "Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros", não era aplicável na Roménia. Já no que diz respeito aos métodos de custeio de saídas, enquanto a OMFP nº 1752/2005 permite a utilização do LIFO, a IAS 2 não permite a utilização deste critério valorimétrico. Já quanto aos activos intangíveis, existem alguns tratamentos específicos prescritos no normativo contabilístico romeno que não são, em todos os casos consistentes com os da IAS 38.

## **CAPÍTULO V**

### **A ADOÇÃO DO REGULAMENTO 1606/2002 NA ROMÉLIA**

#### **5.1 – AS PRINCIPAIS DISPOSIÇÕES DO REGULAMENTO**

Em 19 de Julho de 2002 foi aprovado o Regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho (proposto pela Comissão e com o parecer favorável do Comité Económico e Social), que foi publicado no Jornal Oficial das Comunidades Europeias em 11 de Setembro de 2002. Em relação à aplicação das IAS/IFRS, estipulou no essencial o seguinte:

- A adopção e a utilização no universo das empresas da UE das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS) e das Interpretações Internacionais de Relato Financeiro (SIC/IFRIC);
- A publicação na íntegra das normas adoptadas, em todas as línguas oficiais da UE, sob a forma de Regulamento da Comissão, no Jornal Oficial das Comunidades Europeias;
- A elaboração a partir de 1 de Janeiro de 2005 pelas sociedades com títulos admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer EM, das contas consolidadas em conformidade com as IAS/IFRS. [Artigo 4º - Contas Consolidadas das sociedades cujos títulos são negociados publicamente];
- A possibilidade de cada EM poder permitir ou requerer, que a partir de 1 de Janeiro de 2005 as contas (individuais) anuais das sociedades cujos títulos representativos do capital admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer EM, bem como as contas consolidadas e/ou individuais das sociedades cujos títulos não sejam negociados publicamente, serem elaboradas em conformidade com as IFRS. [Artigo 5º - Opções relativas às contas anuais e às sociedades cujos títulos não são negociados publicamente].

Para o desenvolvimento do presente trabalho é de extrema importância, ter presente o conteúdo de alguns artigos do Regulamento (CE) nº 1606/2002, que passamos a anunciar:

**Artigo 2.º** – *“Para efeitos do presente regulamento, por «normas internacionais de contabilidade» entende-se as International Accounting Standards, — IAS (normas internacionais de contabilidade — NIC), as International Financial Reporting Standards, IFRS (normas internacionais de informação financeira - NIIF) e interpretações/conexas (interpretações do SIC-IFRIC), as alterações subsequentes a essas normas e interpretações conexas e as futuras normas e interpretações conexas emitidas ou adoptadas pelo International Accounting Standards Board (IASB)”.*

**Artigo 3.º** – *“Cabe à Comissão decidir da aplicabilidade na Comunidade das normas internacionais de contabilidade”.*

**Artigo 4.º** – *“Em relação a cada exercício financeiro com início em ou depois de 1 de Janeiro de 2005, as sociedades regidas pela legislação de um Estado-Membro devem elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade, adoptadas nos termos do n.º 2 do artigo 6.º, se, à data do balanço e contas, os seus valores mobiliários estiverem admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro”.*

**Artigo 5.º** – *“Os Estados Membros podem permitir ou requerer:*

*Às sociedades referidas no artigo 4.º que elaborem as suas contas anuais;*

*Às sociedades que não as referidas no artigo 4.º que elaborem as suas contas consolidadas e/ou as suas contas anuais, em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adoptadas nos termos do n.º 2 do artigo 6.º”.*

**Artigo 6.º** – *“A Comissão é assistida por um Comité de Regulamentação Contabilística”.*

**Artigo 8.º** – *“Sempre que os Estados Membros adoptarem medidas por força do artigo 5º, devem comunicá-las de imediato à Comissão e aos outros Estados Membros.”*

**Artigo 9.º** – *“Os Estados Membros podem estabelecer que os requisitos desse artigo só sejam aplicáveis em cada exercício financeiro a partir de 1 de Janeiro de 2007 às sociedades:*

- Cujos títulos de dívida apenas se encontrem admitidos num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro; ou*
- Cujos valores mobiliários estão admitidos à negociação pública num Estado não membro e que, para esse efeito, têm vindo a utilizar normas internacionalmente aceites desde um exercício financeiro que começou antes da publicação do presente regulamento no Jornal Oficial das Comunidades Europeias”.*

## **5.2 – A POSIÇÃO DA ROMÉLIA FACE ADOÇÃO DO REGULAMENTO 1606/2002**

### **5.2.1 – CONSIDERAÇÕES GERAIS**

À semelhança de outros estados membros a Roménia adoptou o Regulamento (CE) nº 1606/2002, que consagrou a aplicação das IAS/IFRS emitidas pelo IASB e validadas pela UE. Estas passaram a ser obrigatoriamente aplicadas às contas consolidadas das sociedades com valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer estado membro, de acordo com seu artigo nº 4 °, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2005.

Com a aprovação do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, foram adoptadas as Normas Internacionais de Contabilidade, de forma a contribuir eficazmente para a harmonização da informação contabilística no espaço europeu, e porventura no espaço mundial. Porém a sua aplicação é um tanto restrita, na medida em que a sua aplicação só é obrigatória para as contas consolidadas das entidades cujos valores mobiliários estão admitidos à negociação num mercado regulamentado, num qualquer estado membro.

No âmbito do Regulamento, é deixado aos estados membros a opção de poderem permitir ou exigir a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade às contas individuais das entidades cotadas e bem assim às contas individuais e consolidadas das restantes empresas, tendo a entidade reguladora em 2005 revisto a sua política.

Muito embora a aplicação do Regulamento na Roménia, fosse numa primeira fase, restrita a um número limitado de sociedades, tal situação foi gradualmente evoluindo no sentido de acompanhar os pontos principais da estratégia de qualificação do relato financeiro em curso. Pretendia-se com a adopção obter vantagens significativas, seja para as empresas romenas, através da obtenção de melhores condições de financiamento internacional, do aumento da confiança dos investidores, da facilidade na elaboração e apresentação de contas das empresas multinacionais; quer para os investidores e analistas financeiros, diminuindo o risco e a complexidade das análises, e permitindo comparar hipóteses alternativas de investimento além fronteiras.

É neste sentido que a mudança para as IFRS envolveu um complexo processo que exigiu um esforço especial do ambiente financeiro, através da preparação gradual do mercado e da avaliação do impacto nas demonstrações financeiras consolidadas. A posição da Roménia assentou na preocupação de assegurar uma transição gradual das normas nacionais, para um ambiente das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS), assegurando uma igual simetria nas normas de auditoria. Os padrões europeus (IAS), igualmente aplicados em muitos países fora da Europa, foram aprovados na Roménia, pela OMFP nº 94/2001, mas a aplicação efectiva das IAS/IFRS deu-se em 2002.

### **5.3 – A REFORMA DO SISTEMA CONTABILÍSTICO ROMENO APÓS A ADOÇÃO DO REGULAMENTO 1606/2002**

A reforma contabilística romena tem vindo a ser impulsionada pelo crescente desenvolvimento económico do País, que resultou do notório incremento do investimento estrangeiro e do processo de integração na UE. A entrada da Roménia veio promover a necessidade de adoptar na legislação nacional, tomando as normas contabilísticas compatíveis simultaneamente com as Directivas Comunitárias e com as IAS/IFRS, nomeadamente em matérias de mensuração e reconhecimento, por forma, a alcançar a padronização dos métodos contabilísticos.

Neste âmbito, a Roménia tem percorrido um longo caminho em matéria de regulamentação contabilística, como se pode visualizar, no quadro seguinte, ainda que de forma sucinta, a evolução da regulamentação contabilística romena, nomeadamente o antes e após a adopção do Regulamento 1606/2002, no âmbito do processo reformador iniciado em 1991.

## QUADRO 5 – A REGULAMENTAÇÃO CONTABILÍSTICA ROMENA: CRONOLOGIA DE UMA REFORMA

Lei 82/1991	•Lei de Contabilidade Romena
OMFP nº 704/1993	•Adopção Sistema Contabilístico Francês
OMFP nº 403/1999	•Reorientação da contabilidade romena, para o sistema Anglo-Saxão: inclusão do Quadro Conceptual do IASC
OMFP nº 94/2001	•Aprovação de regulamentação contabilística em conformidade com a IV Directiva e com as IAS
OMFP nº 306/2002	•Contabilidade Simplificada, harmonizada com as Directivas Europeias
<b>Regulamento 1606/2002</b>	•Aplicação obrigatória para as contas consolidadas das entidades cujos valores mobiliários estão admitidos à negociação num mercado regulamentado.
OMFP nº 907/2005	•Estabeleceram -se as disposições legais mais significativas, como a aprovação das categorias de entidades, a quem se aplicam as IAS/IFRS e as Directivas Europeias
OMFP nº 1752/2005	•Aprovação do novo Plano de Contas Romeno que veio estabelecer exigências diferenciadas em função da dimensão da empresa, e fazendo uma distinção entre contas individuais e contas consolidadas.
OMFP nº 2001/2006	•Veio clarificar certos tratamentos contabilísticos e estabelecer novas definições, como a de financiamento, receitas e despesas, partes relacionadas.
OMFP nº 1121/2006	•Veio definir as condições para a aplicação das IFRS, estabelecendo a necessidade de as normas romenas de contabilidade serem coerentes com os regulamentos da UE.
OMFP nº 2374/2007	•Veio estabelecer que as entidades que aplicam a regulamentação contabilística conforme as Directivas Europeias (excepto as cotadas), podem optar pelas IFRS ou pela regulamentação contabilística de acordo com a VII Directiva.

Fonte: Elaboração Própria

Vários foram os actos legislativos que deram continuidade à reforma após o Regulamento 1606/2002 tendo o processo legislativo tido o seu início com a OMFP nº 907/2005, publicada no Jornal Oficial da Roménia nº 597, de 11 de Julho de 2005, na qual se estabeleceram as disposições legais mais significativas, nomeadamente a aprovação das categorias de entidades jurídicas a quem se aplicavam as regras de contabilidade em conformidade com as IAS/IFRS e com as Directivas Europeias, contendo elementos de adopção obrigatória e facultativa. De acordo com este acto legislativo, a partir do exercício

de 2006, as entidades mencionadas no artigo nº 1 da Lei da Contabilidade, deveriam aplicar as normas harmonizadas de acordo com as directivas europeias. Esta exigência aplicava-se também aos estabelecimentos romenos estáveis, de entidades estrangeiras registadas na Roménia. Desde de 2006 que o sistema de contabilidade romeno se move para um sistema de informação financeiro estruturado em função das IAS/IFRS e das Directivas Europeias.

O Banco Nacional da Roménia, a Comissão Nacional de Valores Mobiliários e a Comissão de Supervisão de Seguros, emitiram igualmente normas específicas para as entidades que regulavam e supervisionavam. Assim, e para o exercício financeiro de 2006, as instituições de crédito deveriam preparar um conjunto de demonstrações financeiras de acordo com as IAS/IFRS, para responder às necessidades dos utilizadores. Esta exigência não abrangia as instituições do Estado, enquanto outras entidades de interesse público, conforme definido na OMFP nº 907/2005, poderiam preparar um conjunto distinto de demonstrações financeiras.

Importa referir que a literatura sobre as contas consolidadas na Roménia é relativamente recente, e incluem poucas obras, dos quais se destacam (*Munteanu, 1998; Tiron-Tudor, 2000 și 2005; Săcărin, 2001 și 2002; Malciu & Feleagă, 2004; Pitulice, 2007; Feleagă & Feleagă, 2007*), em comparação com a literatura existente correspondente dos países ocidentais, em que existe muita e diversificada. Na Roménia a prática de relatórios consolidados tem pelo menos uma década (*Malciu & Feleagă, 2004*). Mas tendem a expandir-se, certamente em resultado da recente publicação de normas harmonizadas de acordo com a IV e a VII Directivas, através das OMFP nº 1752/2005 e por se estar a aguardar por nova OMFP, e para os grupos cotados ao abrigo do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, com a obrigatoriedade de prepararem demonstrações financeiras consolidadas em conformidade com as IAS/IFRS adoptadas pela UE.

Impulsionado pelas novas circunstâncias, o sistema de contabilidade romeno evoluiu para uma nova etapa. E como resultado das novas circunstâncias surgiu a OMFP nº 1752/2005, que aprovou as normas de contabilidade em conformidade com as directivas europeias, e que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2006.

Com a entrada em vigor do novo Regulamento, foi necessário rever a legislação romena em assuntos relacionados com a contabilidade, do qual resultou a abolição de uma série de actos em vigor, dos quais destacamos os mais relevantes:

- A OMFP nº 94/2001, associada às Normas Internacionais de Contabilidade;
- A OMFP nº 306/2002 referente à regulamentação da contabilidade harmonizada com as Directivas Europeias;
- As OMFP nº 1827/2003 e as disposições da OMFP nº 1775/2004, referentes às mesmas matérias, e que se encontravam ainda em vigor e que foram abolidas pela OMFP Nº 1752/2005.

Este processo de revisão da legislação romena foi suportado pela OMFP nº 1752/2005, publicado no Jornal Oficial nº 1080 de 30 de Novembro de 2005, que aprovou o novo Plano de Contas Romeno que entrou em vigor em 2006 e estabeleceu o formato e o conteúdo das demonstrações financeiras anuais, os princípios contabilísticos, os conceitos e regras de avaliação de auditoria, e as regras de publicação das demonstrações financeiras anuais consolidadas.

Assim, a partir de 1 de Janeiro de 2006, quando ambas as Ordens 94/2001 e 306/2002 foram revogadas e substituídas pela OMFP nº 1752/2005, todas as entidades referidas no artigo primeiro da Lei de Contabilidade foram obrigadas a aplicar as normas contabilísticas harmonizadas com as Directivas da UE, independentemente da sua dimensão. Esta Ordem veio também a estabelecer um conjunto de limites e regras subsequentes, com base no qual as entidades abaixo mencionadas devem apresentar regularmente demonstrações financeiras simplificadas. Os limites estabelecidos na OMFP nº 1752/2005 são:

- Total dos activos: 3.650.000 euros;
- Total do volume de negócios líquido anual: 7.300.000 euros;
- Número médio de empregados: 50.

Face ao citado, as empresas que excederem em dois exercícios consecutivos, pelo menos dois dos três limites estabelecidos ao abrigo da OMFP nº 1752/2005, conjuntamente com as empresas admitidas à negociação num mercado regulamentado, independentemente do seu tamanho, deviam apresentar regularmente demonstrações financeiras que incluíssem um balanço, uma demonstração de resultados, uma demonstração de alterações no capital



próprio, uma demonstração de fluxos de caixa e notas explicativas das demonstrações financeiras.

Já as empresas que não excedessem dois dos três limites deviam apresentar demonstrações simplificadas, que incluíam apenas um balanço, uma demonstração de resultados e umas notas explicativas das demonstrações financeiras. Sendo opcional para estas empresas apresentar uma demonstração de alterações do capital próprio e uma demonstração dos fluxos de caixa.

Em relação aos bancos e às companhias de seguros, as mudanças na apresentação da informação financeira têm sido implementadas com vista à harmonização da contabilidade romena, com as Directivas da UE e com as IAS/IFRS. No entanto, a aplicação das regras de contabilidade de acordo com as IAS/IFRS foi adiada para 2006, permitindo com isso aumentar a credibilidade do sistema bancário romeno, uma vez que tal prática tornaria os relatórios uniformes e comparáveis. Igualmente a OMFP nº 1752/2005 detalha os requisitos contabilísticos aplicáveis às entidades com diferentes níveis de divulgação de informação, em função da sua dimensão e do seu interesse público.

Para melhor percepção do impacto que este acto (OMFP nº 1752/2005) teve sobre os três tipos de empresas em dimensão existentes na Roménia, elaboramos o quadro seguinte:

**TABELA 2 – IMPACTO DA OMFP Nº 1752/2005 NAS DIFERENTES CATEGORIAS DE EMPRESAS**

	<b>Grandes Empresas</b>	<b>Pequenas e Médias Empresas</b>	<b>Micro Empresas</b>
Legislação Base	Lei 82/1991, republicada	Lei 82/1991, republicada	Lei 82/1991, republicada
Regulamentação Contabilística	OMFP 1752/2005	OMFP 1752/2005	OMFP 1752/2005
Balanço	Sim	Sim	Sim
Demonstração Resultados	Sim	Sim	Sim
Frequência do relato:	Semestral / Anual	Anual	Anual
Uso de Contas	Sintético/Analítico	Sintético/Analítico	Sintético/Analítico
Novas contas	Sim	Sim	Sim
Notas explicativas	Sim	Sim	Sim
Políticas contabilísticas	Sim	Sim	Sim
Relatório Anual	Sim	Sim	Sim
Situações Simplificadas	Não	Sim	Sim
Provisões	Sim	Sim	Não
Declarações Fiscais	Sim	Sim	Opcional
Declarações de IVA	Sim	Sim	Não

Fonte: Elaboração Própria

Para além das alterações produzidas era expectável que durante o ano de 2006 tivessem ocorrido mais alterações ao Direito das Sociedades (Lei nº 31/1990 republicada), visando clarificar alguns requisitos relativos à auditoria nomeadamente: a obrigação de prestar informação; o papel e as responsabilidades da gestão e da administração; a problemática das lideranças profissionais; e a declaração e pagamento de dividendos. Todas estas alterações vieram a formalizar-se na OMFP nº 1752/2005.

Neste âmbito e dependendo das exigências dos Regulamentos da UE e das avaliações pelas instituições em causa (Ministério das Finanças, Banco Nacional da Roménia, Comissão de Supervisão de Seguros, Comissão Nacional de Valores Mobiliários<sup>7</sup>), começaram a estabelecer-se as condições necessárias para a aplicação das IAS/IFRS a partir das Demonstrações Financeiras apresentadas e referentes ao ano de 2007, na medida em que ficou definido no seu artigo quarto, que se iriam estabelecer as condições para a sua aplicação a partir de 1 de Janeiro de 2007, o que veio a ser confirmado mais tarde, com a OMFP nº 1121/2006. Esta ordem veio clarificar uma atitude ambígua dos reguladores, na medida em que, em 2005, se assistiu a uma reorientação para as Directivas Europeias e ao adiamento da aplicação das IAS/IFRS para 2007.

No entanto a reforma prosseguiu com a emissão da OMFP nº 1121/2006 de 4 de Julho, que veio trazer uma nova série de mudanças na aplicação das IAS/IFRS, das quais destacamos:

- a) A introdução da aplicação obrigatória das IAS/IFRS a partir do ano fiscal de 2007, para as empresas cujos valores mobiliários na data do balanço estão admitidos à negociação num mercado regulamentado, e que preparem demonstrações financeiras consolidadas;
- b) Estas entidades podem preparar um conjunto separado de demonstrações financeiras anuais obtidas através da aplicação das IAS/IFRS, para os utilizadores da informação, com excepção das instituições do estado;
- c) Demonstrações financeiras obtidas através da aplicação das IAS/IFRS devem ser auditadas;

---

<sup>7</sup> Comissão Nacional de Valores Mobiliários, única instituição capaz de estimar a capacidade de implementação das novas regras contabilísticas e a possibilidade de desenvolvimento de normas e orientações práticas específicas.

- d) Outras entidades públicas, para além das necessárias para aplicar as IAS/IFRS, podem aplicar essas normas às suas próprias necessidades de informação;
- e) Perante a relação com as Instituições do Estado, todas as entidades, inclusive as que aplicam as IFRS, devem preparar demonstrações financeiras de acordo com as Directivas Europeias;
- f) As instituições de crédito continuarão a aplicar as IFRS nas demonstrações financeiras consolidadas.

A OMFP nº 1121/2006 publicada no Jornal Oficial nº 602 de 12 de Julho de 2006 veio definir as condições para a aplicação das IAS/IFRS, tendo estabelecido a necessidade de as normas nacionais de contabilidade serem coerentes com os regulamentos da UE. No entanto importa realçar que as principais regras contabilísticas que regulam actualmente a informação contabilística e financeira compreendem a Lei nº 82/1991, reeditada em 2005 e alterada pela Lei nº 259/2007, incluindo as alterações subsequentes e legislação conexa, e pela Lei nº 31/1990 sobre as Sociedades Comerciais e Lei Fiscal nº 571/2003.

Também em 2007, e de acordo com a OMFP nº 2374/2007, as entidades que aplicam a regulamentação contabilística conforme as Directivas Europeias, (exceptuando as entidades cujos valores mobiliários são admitidos à negociação num mercado regulamentado, e que elaborem as demonstrações consolidadas, e que tenham a obrigação de aplicar as IAS/IFRS), podem optar pelas IAS/IFRS ou pela regulamentação contabilística de acordo com a VII Directiva.

Neste âmbito toda a regulamentação contabilística romena tem contribuído para uma aproximação à legislação contabilística europeia, que tem vindo a ser gradualmente implementada.

# **CAPÍTULO VI**

## **AS OPÇÕES EFECTUADAS PELA ROMÉNIA NO QUADRO DO ARTIGO 5º DO REGULAMENTO 1606/2002**

### **6.1 – A INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA ATRAVÉS DAS CONTAS ANUAIS**

#### **6.1.1 – AS CONTAS ANUAIS E A INFORMAÇÃO PARA OS UTILIZADORES**

A informação financeira é dirigida a um conjunto diversificado de utilizadores e, consequentemente, deve satisfazer interesses diversos, assumindo um papel de extrema relevância no processo decisório.

No entanto as necessidades informativas variam significativamente, não em função das características intrínsecas de cada grupo de utilizadores, mas sim em função do tipo de relação que cada um mantém com a empresa. Senão vejamos, no caso de uma empresa ter a detenção da propriedade e a gestão separadas, a informação financeira produzida deverá ter como destinatários preferenciais os detentores do capital, porque como estes não participaram em princípio na gestão, não dispõem de qualquer outra informação que não seja aquela que é divulgada através das contas anuais, mais detalhadas ou das contas trimestrais e semestrais mais reduzidas.

Para Pires (2005), a formulação de uma prioridade no destino da informação, leva à consistência de dois tipos de interesses conflitantes. Assim, e se por um lado os sócios e ou accionistas, procuram dividendos e um acréscimo do valor patrimonial, por outro lado, coexistem os interesses dos gestores e/ou administradores, que labutam por poder e prestígio e, consequentemente, mais e melhores remunerações. Desta forma os detentores do capital, ao atribuírem o poder de decisão aos gestores profissionais, apoiam-se na informação financeira por estes, facultada para poderem controlar a evolução da sua empresa e assim fundamentarem as suas potenciais decisões de investimento.

Desta forma, a informação financeira evidenciando resultados económicos e do desempenho positivo, funciona como o garante da manutenção dos direitos adquiridos pelos gestores profissionais, que fazem depender a sua continuidade à frente dos destinos da empresa da sua capacidade para satisfazerem os interesses dos detentores do capital.

Já no que diz respeito às empresas de pequena ou média dimensão, a informação financeira não tem, por princípio, como destinatários preferenciais os detentores do capital, mas sim os seus proprietários, que habitualmente conduzem os destinos da empresa e, que nessa função, têm acesso à informação de uma forma privilegiada.

Neste âmbito podemos concluir que estando a informação financeira ao serviço dos seus utentes, ela é tanto mais útil quanto mais estes estiverem distantes dos centros de decisão da empresa. Variam assim as necessidades informativas não em função das características intrínsecas de cada grupo de utilizadores, mas sim em função do tipo de relação que cada um deles mantém com a empresa.

Nesta conformidade, a contabilidade assume uma preocupação única de satisfazer as necessidades dos seus múltiplos utilizadores, variando contudo a densidade informativa em função da prioridade atribuída a cada grupo de utilizadores.

## **6.2 – A NECESSIDADE INFORMATIVA E A INFLUÊNCIA DA ESTRUTURA DO SECTOR EMPRESARIAL ROMENO**

O actual contexto económico tem vindo a tornar-se cada vez mais complexo e dinâmico e as empresas, na sua grande maioria, operam em mercados cada vez mais globais. Esta realidade colocou novos desafios à informação financeira e aos profissionais responsáveis pela sua elaboração.

Na Roménia o desenvolvimento da actividade empresarial tem sido caracterizado pela progressiva instalação de múltiplas unidades empresariais de pequena e média dimensão, tendo igualmente ocorrido ao longo dos últimos anos a implantação de grandes unidades empresariais, tendencialmente de projectos de grandes grupos multinacionais.

Não obstante os mercados estarem cada vez mais globalizados, a preferência por unidades empresariais de menor dimensão tem-se vindo a acentuar nos últimos anos, consequência

do predomínio que as PME têm assumido nas estruturas empresariais das economias europeias e mundiais, não fugindo a Roménia a essa realidade.

Tendo em consideração que a estrutura empresarial é uma das condicionantes mais influentes do processo decisivo sobre o tipo de informação financeira que deve ser prestada (Pires e Rodrigues, 2005), num tempo em que o debate sobre as condições de harmonização da informação financeira se estende à escala global, por força da diversidade de países, de culturas e, por consequência, de modelos contabilísticos, a questão de saber em que condições e com que critérios se fez e se continua a fazer a adaptação da Roménia a um modelo com um denominador comum amplo é, porventura, o aspecto central que urge abordar.

Neste âmbito e tentando estabelecer uma relação com o tecido empresarial romeno com o da aplicação das normas, concentra-se essencialmente na complexidade que existe entre a ligação directa das normas ao da complexidade das estruturas e das operações que realizam. Daí que as empresas de menor dimensão, essencialmente concentradas em operações de compra e venda relacionadas com o seu objecto social, dificilmente terão operações patrimoniais fora do comum para relevar na sua informação financeira sendo, por conseguinte, um argumento pouco consistente aquele que é usado para questionar a aplicabilidade das IAS/IFRS às entidades de menor dimensão.

Não é indiferente para os objectivos que a informação financeira persegue a dimensão de cada entidade, o seu volume de negócios e a sua estrutura accionista para se discutir o que é importante na relevação contabilística e no consequente relato financeiro. Neste âmbito importa abordar algumas questões de pormenor, que incidem, sobretudo, na perspectiva que entendemos dever ser identificada para a definição de um modelo contabilístico que sirva os interesses das PME romenas, particularmente, das denominadas micro empresas.

Iniciou-se esta dissertação com uma abordagem à estrutura empresarial romena, tipificando os diferentes níveis de agregação das empresas, segundo o critério da sua dimensão. Este critério, não obstante ter um suporte abstracto, permitiu sistematizar a organização do tecido empresarial do país em função de duas variáveis críticas. Há todavia algumas fragilidades em relação a este tipo de estratificação, uma vez que a formação da riqueza não depende exclusivamente do número de trabalhadores e do volume de negócios, existindo outros factores, como o valor acrescentado, que apresentam, porventura, uma

maior capacidade explicativa para relacionar a dimensão das empresas com a sua real contribuição para a formação do produto interno bruto de cada país. Em todo o caso, e salvaguardadas essas situações, somos levados a aceitar a classificação, até pelo suporte oficial que representa, para caracterizarmos a estrutura do tecido empresarial romeno.

Colocadas as devidas ressalvas e visando relacionar cada tipo de empresa com as necessidades de informação financeira dos diversos interessados, procurou-se estabelecer correlação, e nesse particular, estabelecer uma crítica à evidência empírica que resulta do padrão da produção de informação financeira na Roménia, com as opções tomadas no quadro do artigo quinto do Regulamento (CE) 1606/2002.

No entanto e antes de passar à análise propriamente dita das opções efectuadas pela Roménia, importa fazer algumas considerações que podem ir ao encontro de algumas das opções efectuadas por este Estado Membro.

#### **6.2.1 – A DIVERSIDADE DE UTILIZADORES FACE ÀS PME**

Considerando que uma das características mais importantes da informação financeira é a sua utilidade para os utentes, e sendo o seu universo extenso, estabelece-se aqui uma relação que comporta essencialmente todos aqueles que interagem com a empresa em questão. Neste âmbito importa referir que a estrutura empresarial da Roménia é fundamentalmente constituída por micro e pequenas empresas, em que os utilizadores da informação financeira prestada se circunscrevem principalmente, às Entidades Públicas, no caso a Administração Fiscal, e às Entidades Financeiras, como os Bancos e, em alguns casos, aos detentores do capital, sobretudo quando não intervêm na gestão corrente dos negócios.

Para Pires e Rodrigues, (2008), o facto de se equacionar um triângulo formado pela Administração Fiscal, pelos credores financeiros e pelos detentores do capital, conduz-nos, inevitavelmente, para um tipo de informação financeira que, de forma simples, deve evidenciar os aspectos mais relevantes para a tomada de decisões por parte desses utentes. É de salientar que a maioria das unidades empresariais de pequena e muito pequena dimensão atribui pouca importância ao tratamento da informação financeira, limitando-se

quase exclusivamente, a cumprir com as solicitações da Administração Fiscal e dos credores financeiros.

Para estes autores acresce ainda que a proximidade da gestão de cada empresa com a detenção do seu capital, tendo em conta que a maioria das micro e pequenas empresas assentam em estruturas societárias de natureza familiar, faz com que na maior parte dos casos não haja distribuição de dividendos mas antes o benefício com um conjunto de benesses associadas ao desempenho executado no quadro da actividade dessas empresas. Daí que a importância da informação financeira para as empresas catalogadas como micro e pequenas empresas, se circunscreva basicamente ao cumprimento das responsabilidades fiscais, às solicitações dos credores financeiros, à gestão das contas de terceiros e ao controlo das contas bancárias.

Atendendo às especificidades que estas empresas comportam e à relação de envolvimento que os investidores/proprietários das PME, existe um conhecimento do real valor da empresa e da sua rentabilidade. Tal facto permite reflectir sobre a posição que aqueles assumem, quando partilham da opinião de que não existe uma grande necessidade de implementar nas suas empresas as IAS/IFRS como acontece com as empresas cotadas em bolsa, onde a propriedade do capital e a gestão estão em mãos diferentes.

Por outro lado a inexistência de um mercado de capitais activo para as PME romenas, tornando-as quase exclusivamente dependentes do seu financiamento pelo sistema tradicional, veio tornar o utente Administração Fiscal como uma espécie de referencial para o tratamento da informação financeira a que as empresas foram obrigadas, até porque as normas contabilísticas romenas têm sido promulgadas, sem excepção, pelo Ministério das Finanças Públicas. Na verdade, a profissão contabilística na Roménia não tem conseguido até agora impor a força dos princípios que estruturam as ciências empresariais e, antes pelo contrário, tem sido um instrumento operacional para cumprimento dos objectivos definidos pela Administração Fiscal.

Importa referir que a organização profissional na Roménia é relativamente recente, sendo esta insuficiência de organização da profissão, a par de uma grande heterogeneidade da formação dos profissionais de contabilidade romenos, que conduziu a uma dificuldade estrutural de impor a profissão enquanto produtora de normas e definidora do modelo contabilístico a utilizar.



Neste enquadramento a Administração Fiscal assumiu a condução de todo o processo conducente à produção da informação financeira e, sem excepção, ao nível das micro e pequenas empresas aquela é produzida para corresponder às suas orientações. Daí que nem sempre sejam tidos em conta aspectos que, pela sua relevância patrimonial, pudessem influenciar a produção da informação financeira, sobretudo se colidirem com a aceitação ou não desses factos pela Administração Fiscal para efeitos de apuramento do lucro tributável das empresas.

### **6.2.2 – O PADRÃO DA PRODUÇÃO CONTABILÍSTICA AO NÍVEL DAS PME**

Temos vindo a assistir a uma tendência de harmonização da contabilidade a nível mundial, caracterizada pela utilização de normas comuns pelos diversos países. Neste âmbito a transparência e a publicidade das contas não são de descurar para as PME que pretendem ser competitivas, e apesar das citadas normas terem sido desenvolvidas para as grandes empresas, as PME romenas também se confrontam com esta nova realidade.

Este desafio não é facilmente exequível, dado a carência de competência técnica que as caracteriza. De facto, quando as PME traduzem as suas operações em demonstrações financeiras que não atendem às suas especificidades, o resultado será a produção de documentos que não servem para melhorar a sua gestão interna e informar de forma apropriada.

É de destacar contudo que muitas PME não mantêm as contas e os registos financeiros de forma adequada, pois não estão convencidas da utilidade das normas contabilísticas e da elaboração de demonstração financeiras para fins de controlo e tomada de decisão, dado carecerem de estrutura e pessoal qualificado para aplicar as normas em que assenta o sistema contabilístico romeno.

Na Roménia como em outros países da UE, as únicas normas que condicionam as PME são as de carácter fiscal, não tendo a sua maioria necessidade de uma acessoria completa em matérias contabilísticas, fiscais e de auditoria, mas sim de orientações pontuais e a um preço comportável. Já no que diz respeito às autoridades governamentais, estas necessitam

de dispor de dados económicos fiáveis sobre este tipo de empresas, tanto para conhecer os dados macroeconómicos como para ter um sistema fiscal equitativo.

É neste sentido que a Roménia tem ainda uma tradição muito enraizada de olhar a prestação de contas anual como de um ajuste de contas com a Administração Fiscal, e por isso o peso que a fiscalidade tem na contabilidade. Por esse facto as micro e pequenas empresas têm normalmente estruturas administrativas aligeiradas, concentrando os seus recursos humanos nas funções operacionais que concorram para a formação do seu valor acrescentado, sendo a informação financeira tratada, na maioria dos casos, de forma pouco tempestiva, condicionada quase exclusivamente pelas exigências de natureza fiscal e, consequentemente, pouco importante para a tomada de decisões por parte da gestão da empresa.

Nesse contexto e para se conceber um modelo contabilístico que facilite a observância dos princípios mais elementares para o cumprimento dos desideratos da relevância, da fiabilidade e da comparabilidade, a tendência será de mudança, uma vez que as decisões de gestão são analisadas numa dupla perspectiva, contabilística e fiscal.

No entanto e em sequência do anteriormente referido, e tendo em conta a evidência que foi possível obter com a realização deste trabalho, temos uma opinião negativa relativamente ao padrão médio de informação financeira relatada pelas micro e pequenas empresas romenas, até pelo facto dos empresários romenos não estarem convencidos da utilidade das normas contabilísticas e da elaboração de informação financeira para fins de controlo e tomada de decisões, e pela própria carência de estrutura e pessoal qualificado na área da contabilidade para aplicar as normas em que assenta o sistema contabilístico romeno.

Deste modo e no que se refere ao tratamento da informação financeira, não temos dúvidas de que este não será o tema eleito para ser tratado como uma necessidade primária pelas micro e pequenas e médias empresas romenas, mas antes como uma obrigação decorrente da própria existência da empresa e das suas obrigações fiscais e legais.

## **6.3 – A POSIÇÃO DA ROMÉLIA FACE ÀS OPÇÕES**

### **6.3.1 – BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO**

Para Pires e Rodrigues (2008), como consequência natural do longo percurso que tem vindo a ser empreendido pelos intervenientes no processo da harmonização contabilística global surgiu o estabelecimento de uma colaboração estreita entre a UE e o IASB, na sequência da qual se tem vindo a assistir a um conjunto de mudanças na estrutura e conteúdo da normalização contabilística no seio da UE.

Neste contexto insere-se, como alterações de maior impacto, a introdução do Regulamento 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho da União Europeia, que veio estipular para as empresas cotadas, a obrigatoriedade de prepararem as suas demonstrações financeiras de acordo com as IAS/IFRS.

Esta imposição teve como objectivo garantir a eliminação de todas e quaisquer incoerências que pudessem persistir entre os normativos vigentes nos diferentes países da UE e o normativo internacional (referencial IASB). A posição assumida pela UE foi o da adopção do normativo do IASB, impondo contudo a sua obrigatoriedade apenas para um certo tipo de sociedades, em conformidade com o preceituado no artigo 4º do Regulamento (CE) 1606/2002.

Nesta conformidade a aprovação do citado Regulamento, obrigou os grupos romenos cotados em bolsa a preparar e a apresentar as suas demonstrações financeiras consolidadas de acordo com os princípios previstos nas normas do IASB (IAS/IFRS) a partir do exercício 2005, nelas incluindo os comparativos com o exercício de 2004. Esta obrigatoriedade trouxe uma preocupação acrescida, a necessidade de conhecer e compreender as IAS/IFRS e as principais diferenças entre elas e os referenciais contabilísticos romenos, de forma a desenvolver-se um processo tranquilo de transição.

O Regulamento confere a possibilidade e não a obrigação, de se tornar extensivo a outras empresas e, nessa medida, a opção de serem assumidas, relativamente às IAS/IFRS, diferentes posições, que vão desde a sua adopção na íntegra por todas as empresas até à sua aplicação obrigatória somente para a elaboração das contas consolidadas das empresas

cotadas. Num patamar intermédio houve ainda EM que adoptaram um novo normativo baseado nas IAS/IFRS, mantendo um sistema contabilístico diferenciado, ainda que fortemente inspirado no normativo internacional, como é o caso de Portugal.

Também com a publicação do Regulamento foram impostos mínimos em matéria de adopção das IAS/IFRS, dos quais se destaca a possibilidade de os EM, por opção, alargarem o leque de exigência da adopção de tais normas a outras empresas e/ou entidades, ou seja, deixa a opção aos EM de poderem permitir ou exigir a aplicação das IAS/IFRS às contas individuais das entidades cotadas, e bem assim, às contas individuais e consolidadas das restantes empresas.

Neste sentido urge abordar as opções tomadas pela Roménia relativamente às contas anuais das entidades com valores cotados, bem como das opções tomadas por este EM, em referência às contas individuais e consolidadas das restantes empresas, conforme preceitua o artigo quinto do Regulamento 1606/2002.

### **6.3.2 – O EXERCÍCIO DA OPÇÃO CONTIDA NO REGULAMENTO 1606/2002**

No ano de 2005 foi requerido a todas as empresas com valores admitidos à negociação em bolsas de valores na UE a apresentação das suas demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as IAS/IFRS. Porém as demonstrações individuais das empresas cotadas não foram objecto de tal exigência, fazendo com que a UE dispusesse de dois regimes normativos distintos (Larson e Street, 2006).

Assim e tendo em consideração que *“é necessário, no que diz respeito às contas anuais, deixar aos Estados-Membros a opção de autorizarem ou requererem às sociedades cujos títulos são negociados publicamente que elaborem essas contas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (...). Os Estados-Membros podem decidir igualmente alargar esta autorização ou este requisito a outras sociedades no que diz respeito a elaboração das suas contas consolidadas e ou das suas contas anuais”* (Comissão Europeia, 2002: 3), foram previstas no artigo 5º do Regulamento (CE) 1606/2002 diversas opções no que diz respeito à apresentação das contas anuais das sociedades cujos títulos não são negociados publicamente.

Importa referir que esta opção do alargamento da sua aplicação a um número mais vasto de entidades, encontra-se contemplada no Regulamento, e assim, os EM podem permitir ou exigir a aplicação das IAS/IFRS:

- Às empresas cujos valores mobiliários estão admitidos à negociação em mercado regulamentado de qualquer EM, na preparação das suas contas anuais (individuais);
- Às empresas (excluindo as referidas), na elaboração das suas contas consolidadas e / ou anuais (individuais).

Devemos referir que, face às opções que têm vindo a ser tomadas pelos diversos EM, o exercício das opções contidas no Regulamento podem ser encaradas como um desafio, no que se refere à necessidade de extensão da obrigatoriedade de aplicação das IAS/IFRS às contas individuais, pelo menos das sociedades cotadas, quanto à consistência de critérios, dos dividendos distribuídos de acordo com as contas individuais, do menor risco na modificação das contas individuais para a sua adaptação aos critérios das contas consolidadas, no que se refere à melhor aplicação das IAS/IFRS, para alcançar a comparabilidade desejada e permitir a separação das normas de relato financeiro das normas fiscais, existindo com isso uma maior flexibilidade.

No entanto e face ao ambiente económico e jurídico de cada EM, as possibilidades de alargamento da aplicação das IAS/IFRS, têm sido utilizadas de diferentes formas, verificando-se uma adaptação às características e peculiaridades dos sistemas contabilísticos de cada EM, principalmente no que se refere às ligações com a legislação fiscal, e com o direito das sociedades. Verifica-se assim que a tradição contabilística de cada EM, influencia decisivamente a contabilidade com base nas IAS/IFRS.

Face ao exposto, um grande número dos países da UE aplicaram regulamentações nacionais de contabilidade, de acordo com as directivas europeias, na preparação das demonstrações financeiras individuais; e as IAS/IFRS na preparação das demonstrações financeiras consolidadas. Neste sentido, os países da UE têm identificado os riscos que podem resultar da aplicação das IAS/IFRS, como a base primária de contabilidade, mostrando uma certa retracção na sua aplicação, dadas as particularidades e complexidade da aplicação das normas internacionais de contabilidade.

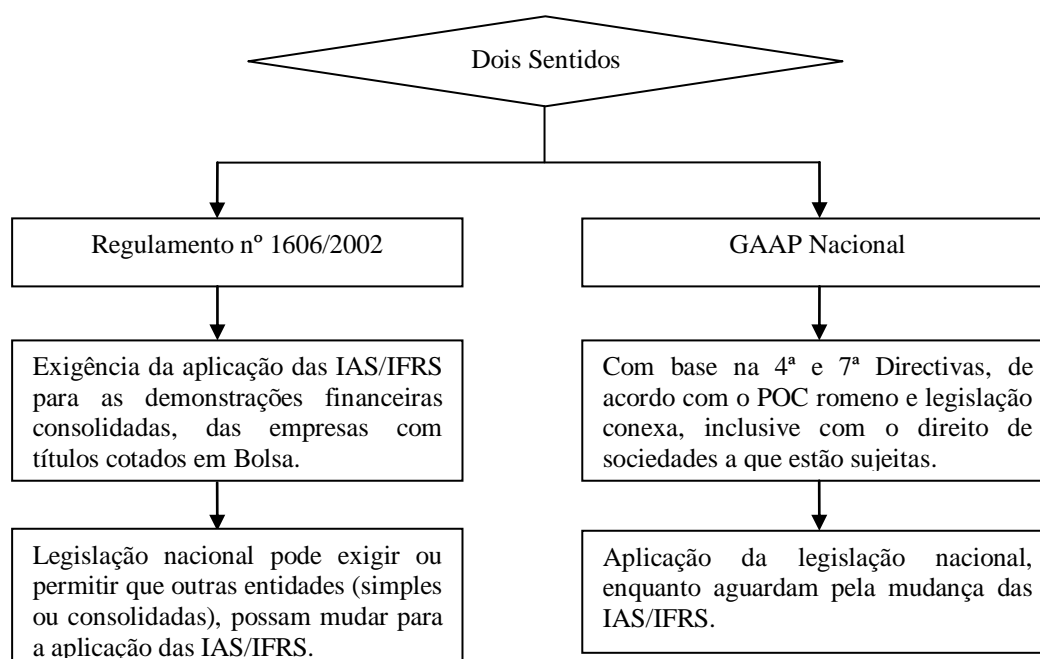
Alguns países da UE adiaram o prazo para a aplicação das IAS/IFRS, aplicando-as somente na preparação das demonstrações financeiras consolidadas. Esta situação levou a que na preparação das demonstrações financeiras individuais, a maioria dos países tenham mantido o seu sistema de contabilidade, sendo a Roménia um deles. Importa referir que a adopção das IAS/IFRS na Roménia não se estendeu a todas as empresas, na medida em que a sua implementação foi em primeiro lugar voluntária, e em segundo lugar limitada a um grupo específico de empresas.

De acordo com as normas contabilísticas aplicáveis na Roménia, existem actualmente as seguintes categorias de entidades:

- a) As que aplicam as normas contabilísticas harmonizadas segundo as Directivas Europeias e as Normas Internacionais de Contabilidade; e
- b) As que aplicam as regras harmonizadas segundo as Directivas Europeias, e que se encontram em regime de contabilidade simplificada.

Do exposto é perceptível a aplicação do regime jurídico de aplicação das IAS/IFRS, nos termos do Regulamento 1606/2002, conforme se pode visualizar na figura abaixo.

**FIGURA 3 – REGÍME JURÍDICO DE APLICAÇÃO DO REGULAMENTO 1606/2002**



Fonte: Elaboração Própria

Além do descrito e de acordo com a OMFP nº 1752/2005, as empresas romenas podem preparar demonstrações financeiras simplificadas, desde que não excedam os limites de dois dos três critérios seguintes no prazo de dois anos consecutivos:

- a) Total do activo superior a 3,65 milhões de euros;
- b) Volume de negócios anual superior a 7,3 milhões de euros;
- c) Mais de 50 empregados.

As demonstrações financeiras simplificadas incluem um balanço, uma conta de ganhos e perdas, e um conjunto de notas explicativas das demonstrações financeiras. Cumulativamente uma empresa pode preparar uma demonstração de alterações no capital próprio e/ou uma demonstração de fluxos de caixa. No entanto as empresas que não cumpram com dois dos critérios referidos, devem aplicar um regime de contabilidade simplificado, harmonizado de acordo com as Directivas Europeias. Nesta conformidade, a Roménia na OMFP nº 1752/2005 formulou dois modelos contabilísticos para o seu espaço nacional:

- a) O modelo contabilístico do IASB, adoptado pela UE nos termos do Regulamento (CE) 1606/2002;
- b) O modelo contabilístico constituído pelo POC romeno e legislação conexa, com regulamentação harmonizada segundo as Directivas Europeias.

Por alterações posteriores a OMFP nº 1752/2005 foi substituída pela OMFP nº 2374/2007 tendo esta determinado, que uma empresa mãe pode preparar as suas demonstrações financeiras consolidadas, quer em conformidade com a VII Directiva, quer de acordo com as IAS/IFRS. Aliás esta Ordem serviu de base para responder às diversas opções contidas no Regulamento (CE) 1606/2002, no âmbito do seu artigo quinto, como veremos de seguida.

### 6.3.3 – AS OPÇÕES E A RESPOSTA NACIONAL

Segundo informação recolhida no *site* da Comissão Europeia em 25 de Fevereiro de 2008, os regulamentos de contabilidade romenos estão em conformidade com as directivas europeias. Segundo a Lei de Contabilidade n.º 82/1991, reeditada em 2008, e a OMFP n.º 1752/2005, todas as empresas são obrigadas a elaborar as suas demonstrações financeiras de acordo com as regras de contabilidade romenas legais, baseadas nas Directivas da UE, mas que diferem das IAS/IFRS. No entanto, outros actos legislativos vieram introduzir a aplicação obrigatória das IAS/IFRS para os bancos e outras instituições de crédito, para as empresas de seguros e para as sociedades cotadas. O legislador romeno tem vindo a adoptar as IAS/IFRS de forma gradual, através da inserção constante de matérias nos sucessivos actos legislativos.

Dentro deste contexto de modernização e de evolução da regulamentação contabilística, fundamentalmente centrada na necessidade de dar resposta às exigências do Regulamento, em particular do seu artigo quinto, passamos a apresentar na tabela seguinte, as opções que a Roménia fez seja para as contas individuais das sociedades cotadas, seja para as outras empresas não cotadas.

**TABELA 3 – OPÇÕES NO QUADRO DO ARTIGO 5º DO REGULAMENTO 1606/2002**

Aplicação do Regulamento 1606/2002	
Comissão Europeia	Roménia
Situação da aplicação das IAS/IFRS	Lei Final
Questão 1 - Artigo 5º do Regulamento – Sociedades Cotadas	
a) O EM vai usar a sua opção para <b>permitir</b> as IAS/IFRS nas contas <b>anuais</b> das sociedades cotadas?	Não, mas poderão fazê-lo somente para fins de informação. Demonstrações financeiras anuais em consonância com os regulamentos de contabilidade conforme a IV Directiva são obrigatórias na relação com as Autoridades Governamentais.
b) O EM vai usar a sua opção de <b>exigir</b> as IAS/IFRS nas contas <b>anuais</b> para as sociedades cotadas?	Não.



<b>Questão 2 - Artigo 5º do Regulamento IAS - Outras Empresas</b>	
a) O EM vai usar a sua opção para <b>permitir</b> as IAS/IFRS nas contas <b>consolidadas</b> para outras empresas? Se sim, qual o tipo de empresas?	Sim. De acordo com a OMFP nº 2374/2007, as entidades que aplicam a regulamentação contabilística em conformidade com as Directivas Europeias (excepto as entidades cujos valores mobiliários estão admitidos à negociação num mercado regulamentado, e que tenham a obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas), podem neste sentido recorrer, quer para as IAS/IFRS, quer para os regulamentos de contabilidade em conformidade com a VII Directiva.
b) O EM vai usar a sua opção de <b>exigir</b> as IAS/IFRS nas contas <b>consolidadas</b> para outras empresas? Se sim, qual o tipo de empresas?	Sim, para as Instituições de Crédito.
c) O EM vai usar a sua opção de <b>permitir</b> as IAS/IFRS nas contas <b>anuais</b> relativas a outras empresas? Se sim, qual o tipo de empresas?	Não, mas poderão fazê-lo somente para fins de informação. Demonstrações financeiras em consonância com os regulamentos de contabilidade em conformidade com a IV Directiva são obrigatórias na relação com as Autoridades Governamentais.
d) O EM vai usar a sua opção de <b>exigir</b> as IAS/IFRS em contas <b>anuais</b> relativas a outras empresas? Se sim, qual o tipo de empresas?	Não.
<b>Questão 3 - Artigo 9º do Regulamento IAS</b>	
a) Será que o EM vai usar a sua opção de <b>adiar</b> a aplicação das IAS/IFRS até 2007, para as empresas cujos títulos de dívida só são admitidos em um mercado regulamentado de qualquer EM?	Sim, começando com as Demonstrações Financeiras do ano de 2007.
b) Será que o EM vai usar a sua opção de <b>adiar</b> a aplicação das IAS/IFRS até 2007, para as empresas cujos valores mobiliários <b>são admitidos à negociação pública num Estado Não Membro</b> e que, para esse efeito, desde um exercício financeiro que começou antes da publicação do Regulamento das IAS no Jornal Oficial?	Sim, começando com as Demonstrações Financeiras do ano de 2007.
<b>Questão 4 – Diversos</b>	
a) A adopção anterior (até 2005) das IAS/IFRS foi <b>permitida</b> ? Se sim, para que tipo de empresas e a partir de quando?	Sim, começando com as Demonstrações Financeiras do ano de 2001, mas somente para efeitos de informação, nas empresas cotadas.

Fonte: Elaboração Própria, Adaptado de: *Implementation of the IAS Regulation (1606/2002) in the EU and EEA (published for information purposes only)* Date 25/02/08 available at: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options_en.pdf)

Descrita a posição romena face às diversas opções, iremos de seguida analisar individualmente cada uma delas, seja no que respeita a adopção das IAS/IFRS na Roménia, seja quanto às opções no quadro do artigo quinto do Regulamento 1606/2002, no que se refere às opções para as sociedades cotadas e para as outras empresas, quer no que respeita às suas contas consolidadas quer às suas contas individuais.

### **6.3.3.1 – PARA AS SOCIEDADES COTADAS**

No âmbito do artigo quinto do Regulamento, referente às contas anuais das sociedades cotadas, quanto à preparação das demonstrações financeiras individuais de acordo com as IAS/IFRS, a Roménia não permite a preparação das demonstrações financeiras individuais de acordo com as IAS/IFRS. (KPMG, 2008)

A posição do Estado Romeno é clara, ao exigir e/ou permitir as IAS/IFRS nas contas anuais para as sociedades cotadas, ao não permitir a adopção das IAS/IFRS nas contas individuais das sociedades cotadas, e ao não obrigar a sua adopção nas contas individuais das sociedades cotadas.

No entanto permite que a informação financeira seja preparada somente para fins de informação interna, isto porque, a apresentação da informação preparada com recurso aos regulamentos de contabilidade conforme a IV Directiva ser obrigatório perante as Autoridades Governamentais.

### **6.3.3.2 – PARA AS OUTRAS EMPRESAS**

A posição da Roménia face às diversas opções no âmbito da aplicação do artigo quinto do Regulamento é resumida em quatro questões, que passaremos a enunciar.

- a) Quanto à opção de permitir a adopção das IAS/IFRS nas contas consolidadas de outras empresas, é perceptível uma posição flexível do legislador, uma vez que permite que o façam. Assim de acordo com a OMFP nº 2374/2007, as entidades que aplicam a regulamentação contabilística em conformidade com as Directivas Europeias, (excepto as entidades cujos valores mobiliários estão admitidos à negociação num mercado regulamentado, e que tenham a obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas), podem aplicar em opção ou os regulamentos conforme as IAS/IFRS, ou em conformidade com a VII Directiva.

Importa ressaltar que ficam excluídas desta opção as entidades cujos valores mobiliários estão admitidos à negociação num mercado regulamentado, e que

tenham a obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas, ou seja, as entidades abrangidas pelo artigo quarto do Regulamento (CE) 1606/2002.

É igualmente obrigatório referir que no âmbito das opções que se enquadram no âmbito do artigo quinto do Regulamento (CE) 1606/2002, todas as entidades obrigadas a aplicar ou as que optaram por aplicar as IAS/IFRS deverão garantir a continuidade da sua aplicação.

- b) No que se refere à opção de exigir as IAS/IFRS na preparação das contas consolidadas de outras empresas, ela só é aplicada às Instituições de Crédito.
- c) Quanto à opção de permitir a utilização das IAS/IFRS na preparação das contas anuais de outras empresas, não o permite, contudo deixa a possibilidade que o possam fazer somente para fins de informação interna, uma vez que as Autoridades Governamentais obrigam que as demonstrações financeiras anuais destas empresas estejam em consonância com a IV Directiva.
- d) No que se refere à opção de exigir as IAS/IFRS na preparação das contas anuais de outras empresas, não ocorre nenhuma exigência.

Face ao descrito e procurando encontrar pontos em comum com outros países da UE, sobre o estado de implementação das IAS/IFRS, e segundo a KPMG (2008) é possível constatar que:

- a) Na Roménia à semelhança de outros Países da UE como a Alemanha, a Áustria, a Bélgica, a Dinamarca, a Grécia, a Holanda, a Suécia, a Hungria, a Letónia, e a República Checa, as demonstrações financeiras preparadas de acordo com as IAS/IFRS não são relevantes para efeitos fiscais;
- b) A preparação das demonstrações financeiras individuais de acordo com as IFRS/IAS, além da Roménia também não é permitida na Áustria, na Bélgica, e na Hungria;
- c) Quanto à aplicação directa das IAS/IFRS ou indirecta através da adaptação do Local GAAP, verificamos que essas normas se aplicam indirectamente em países da UE, como a Dinamarca, a Grécia, a Polónia, a Espanha, a Bulgária, a Hungria, a Estónia, a Lituânia, a República Checa, e a Eslovénia. Não se incluindo neste grupo a Roménia.

Face ao exposto importa referir que foram várias as limitações e as dificuldades encontradas ao longo da realização deste trabalho. Entre elas destaca-se a ausência de Normas de Contabilidade Romenas traduzidas em inglês ou outra língua mais acessível, associadas à extrema complexidade do normativo na sua linguagem original e à quase total ausência de interpretações do mesmo, dificultando e limitando em muito este trabalho.

Também os poucos estudos existentes, que se limitam a uma análise estatística muito superficial e a um estudo de uma temática muito restrita, não permitiram fazer mais adiantamentos sobre esta matéria, não aprofundando algumas das opções tomadas por este EM, uma vez que se aguarda por novos desenvolvimentos neste domínio.

Finalmente não podemos esquecer que a implementação das IAS/IFRS apenas se tornou obrigatória, para determinadas empresas, a partir de 2005, ou seja um prazo ainda muito curto para se medir o verdadeiro impacto do fenómeno, num país que só recentemente aderiu à UE.

Neste âmbito e atendendo à tradição contabilística que este EM encena, estas opções não são de todo surpreendentes, tomando aqui o legislador uma posição prudente face às opções no âmbito do artigo quinto do Regulamento 1606/2002, quando se aguardam por novos desenvolvimentos neste domínio.

#### **6.4 – AS IAS/IFRS PARA AS PME E O IMPACTO NO SISTEMA CONTABILÍSTICO ROMENO**

Esta análise é de natureza exploratória e tem como base as múltiplas fontes de dados utilizadas para realizar este trabalho, dos quais destacamos:

- a) A informação dedicada aos sistemas de contabilidade e a experiência dos profissionais na aplicação das IAS/IFRS completas;
- b) A análise textual de diversos actos legislativos, dos quais destacamos a OMFP nº 1752/2005, elaborada em conformidade com as Directivas Europeias, nomeadamente a IV e a VII.

Recentemente o tema das IAS/IFRS para as PME tem sido objecto de atenção por parte de alguns autores romenos, como Deaconu, (2003), Fercane, (2008) e Faleagã (2008), sendo

poucos os trabalhos publicados. No entanto a investigação romena sobre esta problemática é residual, sendo os estudos existentes de natureza conceptual e/ou analítica, focando essencialmente a economia das PME, as políticas contabilísticas para essas entidades, e o impacto das PME no domínio internacional, europeu e nacional.

Quanto ao impacto da sua aplicação na Roménia, os autores partilham da opinião de que a aplicação de tais normas levaria a uma melhoria no relato financeiro, devido ao aumento da comparabilidade entre as empresas assegurando um elevado grau de transparência, atendendo a uma linguagem comum compreensível por todos os utilizadores.

Apesar de existirem inúmeros estudos sobre a aplicação das IAS/IFRS nas PME, estes não foram desenvolvidos em países como a Roménia. No entanto e tendo por objectivo abordar as questões relacionadas com a aplicação das IAS/IFRS nas PME romenas, não é nossa intenção examinar a sua adequação, mas sim de facultar informações sobre as dificuldades que o processo implica, e investigar a natureza das mudanças, caso existam, da utilização das IAS/IFRS pelas PME romenas.

Existe unanimidade nas opiniões expressas pelos autores citados, quando referem que é importante suprir as actuais deficiências e dificuldades, no que respeita quer à falta de competências técnicas dos profissionais, quer à quase inexistência de estudos sobre os custos da adopção respeitantes às normas de simplificação para as PME romenas, para alcançar a desejada comparabilidade e permitir a separação das normas de relato financeiro das normas fiscais, de forma a obter uma maior flexibilidade.

Sendo do conhecimento geral que muitos países tem a intenção de adoptar as IAS/IFRS ou fazer convergir as suas regulamentações nacionais com as IAS/IFRS, dever-se-á ter em linha de conta que a sua implementação representa uma resposta às necessidades internacionais das economias emergentes.

Alguns autores têm argumentado que as mudanças no sistema de contabilidade nacional são mais facilmente alcançadas em países em transição, devido à redução do impacto da tradição da cultura contabilística. No entanto os obstáculos no caminho do processo de convergência são considerados um problema para os novos EM.

Além dos aspectos indicados deve-se ter em consideração que a Roménia se trata de um país em mudança, e por isso, a relação entre preparadores e utentes continua a evoluir,

desenvolvendo a profissão contabilística, competências relevantes neste domínio. Neste âmbito e segundo Ding *et al* (2007) os países emergentes tratam as IAS/IFRS como um ponto de referência e como uma forma de actualizar o seu sistema de contabilidade. Para King *et al* (2001), países como a Polónia, a Hungria, a Republica Checa e a Roménia, mesmo existindo uma separação entre a lei fiscal e a lei de contabilidade, evidenciam diferenças menos claras.

Para Vellam (2004) os problemas relacionados com a falta de clareza fiscal, os níveis de compreensão das IAS/IFRS pelas entidades reguladoras e preparadores, a persistência da mentalidade comunista que subsiste entre os profissionais de contabilidade romenos que adquiriram os seus conhecimentos antes da transição, encontram-se relacionados com a sua preferência por uma regulamentação mais restritiva e por um número reduzido de opções nos tratamentos contabilísticos.

A utilização das possibilidades de alargamento da aplicação das IAS/IFRS tem sido aplicadas de formas diferentes pelos diversos EM, e a Roménia não é excepção, quando procura, que estas se adaptem às características e peculiaridades do seu sistema contabilístico, principalmente face às ligações que actualmente existem com a legislação fiscal e com o direito das sociedades.

Neste entendimento o problema da aplicação das IAS/IFRS às PME é particularmente complexo, face aos diferentes aspectos que devem ser tidos em conta, quando se avalia a aplicação das IFRS para as PME no sistema contabilístico nacional, nomeadamente no que diz respeito, às características do modelo de contabilidade, à sua perspectiva histórica, às características e atitudes do tecido empresarial romeno, aos utentes das demonstrações financeiras e suas expectativas, às características da profissão na Roménia, e até pelos próprios profissionais de contabilidade que antevêm mais mudanças no normativo contabilístico romeno, face à recente publicação pelo IASB das “*IFRS for SME*”.

## **6.5 – A PERSPECTIVA ROMENA FACE AO PROJECTO DO IASB PARA AS PME**

As normas contabilísticas romenas têm variado significativamente ao longo do tempo, e com a globalização da economia as diferentes exigências no processo de apresentação das demonstrações financeiras têm-se tornado importantes e consistentes com o processo de aplicação das normas em qualquer parte do mundo. Nesta conformidade, não restam

dúvidas sobre a inevitável convergência formal das normas internacionais de Contabilidade para as PME.

Concentrando-nos na regulamentação do normativo contabilístico para este tipo de empresas, a sua aplicação começa a despertar o interesse dos diversos utentes da informação financeira, pelo facto de se estar a alterar por completo o regime contabilístico romeno, substituindo-o por um sistema contabilístico global.

Para que tal ocorra é necessário ter em consideração o nível de desenvolvimento de cada país, através da identificação das dificuldades inerentes à adopção das referidas normas, da análise da influência das mesmas na fiscalidade e no direito, bem como da criação dos mecanismos de *enforcement* nacionais adequados às novas realidades.

E se é verdade que para muitos, tal processo é visto somente como algo complexo e injustificado, por outros, é um desafio na medida em que a transparência e a publicidade das contas é de extrema importância para as PME que pretendem ser competitivas e que apesar da sua dimensão reduzida e das suas menores necessidades de relato financeiro, poderão vir a elaborar demonstrações financeiras de acordo com uma única norma contabilística.

Para aqueles que antevêm uma nova realidade, com a regulamentação contabilística romena a contribuir para uma proximidade à legislação contabilística europeia, as PME começam a encarar a possibilidade de vir a adoptar no futuro o projecto de regra contabilística da norma IFRS para as PME. Esta sendo uma norma mais reduzida e mais simples, é considerada uma norma de simplificação contabilística, na medida em que estabelece regras menos rigorosas e que poderão servir de oportunidades num regime simplificado para as PME.

O projecto de regra contabilística da norma IFRS para PME foi apresentado pelo IASB em 2007 e destina-se a empresas que tenham até 50 empregados. É seu objectivo fornecer orientação contabilística às empresas que não dispõem da obrigação de prestação pública das suas contas e que publiquem demonstrações financeiras genéricas para utentes externos.

Segundo o entendimento do grupo de trabalho do IASB, por PME entende-se as empresas que:

- Não possuam quaisquer tipos de títulos cotados; e
- Cujas publicações da situação financeira são para fins gerais, para usuários externos<sup>8</sup>.

Uma entidade tem responsabilidade pública se:

- Divulgar a sua situação financeira junto de uma Comissão de Valores Mobiliários, ou de qualquer outro órgão regulador, visando emitir qualquer tipo de instrumentos num mercado público; ou
- Detiver activos baseados na confiança como grupo, seja bancos, companhias de seguros, corretores, concessionários de valores mobiliários, fundos de pensões, sociedades de investimento ou fundos mútuos de investimento bancário.

O principal objectivo desta norma é proporcionar um conjunto de princípios contabilísticos simplificados baseados nas IAS/IFRS completas, desenvolvidas para empresas cotadas, mas ajustado para empresas não cotadas e para empresas mais pequenas. No entanto não incumbe ao IASB indicar quais as empresas que devem utilizar as IAS/IFRS para as PME, mas sim aos órgãos públicos (nacionais ou comunitários) a decidir ou não a sua implementação.

---

<sup>8</sup> São exemplos de utentes externos, os proprietários que não estão envolvidos em actividades de gestão, existentes e potenciais credores e agências de *rating*.



## **CAPÍTULO VII**

### **A APLICAÇÃO DAS IAS/IFRS NA ROMÉLIA: ALGUNS ESTUDOS**

#### **7.1 – UM ESTUDO SOBRE A APLICAÇÃO DAS IAS/IFRS ÀS EMPRESAS COM VALORES ADMITIDOS À NEGOCIAÇÃO**

Num ambiente de profunda globalização dos negócios, a harmonização contabilística internacional deve ser entendida como um processo indispensável, consequência da globalização dos mercados. É fundamental o conhecimento e a compreensão das IAS/IFRS e das principais diferenças entre estas e os referenciais contabilísticos romenos por parte das empresas com valores admitidos à negociação, para se efectuar uma transição tranquila.

Com a aprovação do Regulamento 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho da União Europeia, os grupos romenos com valores cotados foram obrigados a preparar e apresentar as suas demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as normas do IASB (IAS/IFRS) a partir do exercício 2005, nelas incluindo os comparativos referentes ao exercício de 2004.

Nos últimos anos a contabilidade na Roménia foi sujeita a intensas mudanças. Uma economia centralista evolui de uma forma extremamente rápida para uma economia de mercado, poucos anos mais tarde corporiza um processo de integração na UE.

A Roménia, ao assumir o processo de adesão à UE, foi forçada a adoptar a legislação europeia, inclusive a contabilística, com a qual pretendia melhorar a qualidade da informação financeira, visto ter sido considerada uma das componentes essenciais para o seu desenvolvimento económico e sustentável.

Na visão de Farcane, Popa, Megan (2006), a decisão de reformar o sistema de contabilidade romeno, nesse período, resultou da premente necessidade de tomar medidas no domínio contabilístico, para ajudar ao desenvolvimento da economia romena, e à sua

posterior integração no espaço económico europeu (EEE). Os mesmos autores salientam o facto de nos últimos anos, a contabilidade romena se ter desenvolvido de forma notável. Esta evolução deveu-se em grande parte à crescente necessidade de atrair investimento estrangeiro, com a consequente necessidade de realização de análises económicas – financeiras comparáveis internacionalmente. Daí a necessidade de se procurar uma maior harmonização e convergência das regras de contabilidade romenas, com as aplicadas a nível europeu e mundial.

Na Roménia as razões para se enveredar pelo referencial do IASB foram diferentes, estando no entanto maioritariamente subordinadas ao objectivo central de adesão à UE. Podem no entanto ser identificadas razões secundárias para a transição para as IAS/IFRS, que ao contrário de outros países economicamente desenvolvidos foram menos evidente na Roménia, pois a contabilidade encontrava-se subordinada à fiscalidade, o financiamento era essencialmente bancário, e somente um número reduzido de empresas se encontravam cotadas em mercados de capitais internacionais.

Qualquer mudança no sistema contabilístico de um país, origina opiniões contrárias à introdução da mudança, e na Roménia não foi diferente. Na verdade, as controvérsias geradas remontam à década de noventa quando os objectivos se centravam na introdução de um sistema de contabilidade ajustado a uma economia de mercado. Esses objectivos foram atingidos com a Lei de Contabilidade, tendo os críticos considerado, segundo Dogariu *et tal* (2008), que a reforma foi superficial, nomeadamente pelo facto de terem sido só eliminadas algumas contas, substituídas e modificadas outras, implementando-se assim o sistema francês e ficando a contabilidade romena com um sistema dualista. Todo este processo de mudança estruturou-se na OMFP nº 704/1993.

No processo evolutivo da reforma, o desenvolvimento mais consistente do sistema contabilístico romeno ocorreu em 1999, quando se iniciou o processo de harmonização com as Directivas Europeias e com as IAS, através de regulamentos que reflectiram uma reorientação por parte da entidade reguladora romena para o sistema de contabilidade Anglo – Saxónico, via IASC/IASB. A prova mais evidente foi a inclusão do quadro conceptual do IASC nos textos da OMFP nº 403/1999.

No entanto, esta abordagem foi no mínimo discutível, pelas seguintes razões:

- O Regulador tentou harmonizar a contabilidade romena com dois modelos contabilísticos divergentes: - a IV Directiva e as IAS;
- O momento escolhido não foi o mais ajustado, pois nessa altura a contabilidade romena já havia atingido um grau significativo de conformidade com a IV Directiva, através da Lei de Contabilidade (Lei nº 82/1991) e dos regulamentos inspirados no sistema francês;
- Os actos legislativos elaborados, inclusive a OMFP nº 403/1999, não tiveram a longevidade necessária para se proceder à sua efectiva aplicação, na medida que esta ordem foi totalmente revogada dois anos depois (OMFP nº 94/2001).

Estas sucessivas mudanças e a não consolidação de um modelo contabilístico, fizeram com que o processo de reforma se alongasse ao longo de muitos anos, com os problemas daí decorrentes, nomeadamente a inexistência de tempo para os utilizadores assimilarem a mudança e interiorizá-la.

Já no que se refere à aplicação das Directivas Europeias, Farcane, Popa, Megan (2006), referem que muitos dos especialistas neste domínio defendem que se tratou de um retrocesso para a plena adopção das IFRS, quando estas eram esperadas num futuro próximo. O facto de não se entender a razão de tantas mudanças, ou seja, o porquê de se adoptar as Directivas Europeias, numa altura em que se aguardava por novas mudanças, aquando a entrada da Roménia na UE. Estes autores consideram que a adopção e aplicação das Directivas Europeias às regras e normativos contabilísticos romenos foram apenas mais um passo para a adesão da Roménia à UE.

Neste sentido e anteendo novas mudanças, a entidade reguladora definiu que a harmonização dos regulamentos de 2001 deveria ser feita de forma gradual. Assim, promulgou a OMFP nº 94/2001, que vigorou de 2001 a 2005, no qual se exigia que as empresas cotadas na Bolsa de Valores de Bucareste, listadas no RASDAQ, e as restantes empresas de grandes dimensões e com maiores exigências de relato financeiro, deveriam acolher os conceitos e outros procedimentos dos normativos internacionais.

Esta ordem suscitou igualmente opiniões divergentes, pois segundo Bogdan *et al* (2004), a OMFP nº 94/2001 não integrava alguns dos conceitos contidos nas IAS/IFRS, e estas não eram consistentes com o Plano Geral de Contabilidade Romeno.

Com a entrada da Roménia na UE ocorreu a necessidade de adaptação da legislação nacional, tornando as normas contabilísticas compatíveis em simultâneo com as Directivas Comunitárias e com as IAS/IFRS, sendo este processo de revisão suportado pela OMFP nº 1752/2005. Realça-se o facto de mesmo não havendo menção directa das IAS/IFRS na OMFP nº 1752/2005, existe na regulamentação contabilística coerência entre estas e as Directivas, em muitas áreas.

Em 2005 o Ministério das Finanças Romeno reviu a sua política no que diz respeito às IAS/IFRS, na medida que se assistiu a uma reorientação para as Directivas Europeias e ao adiamento da aplicação daquelas. Através da OMFP nº 1752/2005 ficou estabelecido que a aplicação das IAS/IFRS seria adiada para 2007. A concretização desta intenção foi efectuada com a publicação da OMFP nº 1121/2006.

Face ao processo complexo descrito, segundo Farcane, Popa, Megan (2006), desenvolveu-se um processo de análise tendente a observar em que medida os gestores dos departamentos financeiros das empresas com valores admitidos à negociação dominavam a aplicação das normas do IASB. Assim, e para testar o impacto da aplicação das novas normas na Roménia foi efectuado, no período que decorreu entre 15 de Fevereiro e 15 de Março de 2006, um inquérito a uma amostra representativa das setenta empresas romenas que em Janeiro de 2005 aplicaram as regras contabilísticas harmonizadas segundo as IAS/IFRS e com as Directivas Europeias, conforme o estipulado na OMFP nº 94/2001. Também foi testado o impacto que teve a aplicação da OMFP nº 1752/2005, o período de transição em que se aguardava por uma aplicação efectiva das IAS/IFRS.

O inquérito formulado foi preparado com o apoio da Direcção Geral do Ministério das Finanças Públicas, tendo sido propostas questões que visavam concluir sobre:

- a) O conhecimento detido pelas grandes empresas sobre os novos regulamentos aplicáveis a partir de 1 de Janeiro de 2006;
- b) A opinião das grandes empresas sobre as mudanças no sistema contabilístico;
- c) As implicações que essas mudanças trouxeram para o processo contabilístico.

As respostas ao inquérito permitiram conhecer a opinião das grandes empresas romenas sobre as seguintes questões:

- a) Possibilidade de aplicação das IAS/IFRS em 2007;
- b) Estado de preparação das entidades envolvidas na preparação da informação e na aplicação das IAS/IFRS na Roménia;
- c) Estado de formação do pessoal dos departamentos financeiros e de contabilidade;
- d) Existência de fontes de informação sobre as IAS/IFRS;
- e) Qualidade da formação adquirida sobre as IAS/IFRS;
- f) Papel dos profissionais da contabilidade na aplicação das IAS/IFRS;
- g) Quais os efeitos da utilização das IAS/IFRS na imagem das empresas romenas.

Os resultados apurados no inquérito, e que estão disponíveis em [http://steconomice.uoradea.ro/anale/en\\_volum-2006-finance-accounting-and-banks.html](http://steconomice.uoradea.ro/anale/en_volum-2006-finance-accounting-and-banks.html) são os seguintes:

- 1) No que diz respeito ao conhecimento das novas regras aplicáveis na contabilidade romena, dois meses após a entrada em vigor da regulamentação contabilística em conformidade com as Directivas Europeias, mais de metade das empresas inquiridas demonstraram ter tomado conhecimento delas, apenas ligeiramente. Esta mudança foi vista como positiva por 67% dos inquiridos, nomeadamente pelo facto de fazer convergir as normas romenas com as da UE. Já 22% dos inquiridos consideraram o processo como um recuo na plena aplicação das IAS/IFRS na Roménia.

Segundo Farcane, Popa, Megan (2006), estas respostas não são de todo surpreendentes, pois evidenciam que o Ministério das Finanças Públicas, não preparou suficientemente esta nova mudança na contabilidade, visto que a publicação definitiva da regulamentação, ocorreu apenas um mês antes da sua aplicação, ou seja a partir de 30 de Novembro de 2005, não explicando as novas alterações sobre os requisitos da UE, em detrimento da plena implementação das IAS/IFRS.

- 2) Quanto às implicações do que iria mudar no sistema de contabilidade romeno, uma vez que a forma actual das IV e VII Directivas Europeias em vigor, foram actualizadas com as tendências da contabilidade exigidas pelas IAS/IFRS, a maioria das empresas inquiridas (83%) considerou que a mudança das regras contabilísticas teria grandes implicações sobre a contabilidade em relação ao passado.
- 3) Quanto ao estado de preparação das empresas para a aplicação das IAS/IFRS a partir de 1 de Janeiro de 2007, 50% das empresas inquiridas responderam estar prontas para dar esse passo, enquanto 11% consideraram não estar preparadas. Este optimismo pode ser explicado pelo facto de muitos dos profissionais já terem trabalhado com as IAS/IFRS, através dos requisitos impostos pelas sociedades – mãe para consolidação das demonstrações financeiras de acordo com as IAS/IFRS, e pelo facto de até 2006 as empresas inquiridas terem aplicado a OMFP nº 94/2001, que exigia a utilização das IAS/IFRS emitidas pelo IASB. Em contraste, outras empresas que aplicaram por pouco tempo a OMFP nº 94/2001, não dominavam adequadamente o normativo.
- 4) No que se refere às fontes de informação, 24% das empresas inquiridas acreditavam que a principal fonte informativa tinham sido as empresas de auditoria; 21% informaram-se através de cursos organizados por empresas privadas de consultadoria; os cursos de pós – graduação estavam em terceiro lugar com 16%. Menos surpreendente pareceu a posição da CECCAR e da Câmara de Auditores Financeiros da Roménia (CAFR) no processo com 39%. Foi claramente entendido que estas entidades deveriam ter a primeira palavra a dizer na formação dos seus membros, e cumpriram-na.
- 5) No que se refere à qualidade dos cursos ministrados sobre o normativo, mais de metade das empresas inquiridas consideraram terem boa qualidade; enquanto 28% consideraram-nos medianos. Esta situação resultou do facto de a aplicação da OMFP nº 94/2001, no período de 2001 a 2005, ter obrigado os responsáveis dos departamentos financeiros a prepararem-se para a aplicação das IAS/IFRS. É de realçar o facto de 20% dos responsáveis, não terem participado em cursos de formação.

- 6) Quanto às vantagens da aplicação das novas normas, 50% das empresas inquiridas consideraram que a sua aplicação iria melhorar a imagem das empresas romenas. Já 30% das empresas inquiridas vieram considerar que a principal vantagem residia no aumento da confiança dos potenciais investidores estrangeiros na informação financeira fornecida, e os restantes acreditam que a confiança das instituições financeiras na informação facultada irá aumentar.
- 7) No que diz respeito à preparação, a grande maioria das empresas inquiridas acham que as entidades melhor preparadas são as empresas de consultadoria e auditoria e as universidades com perfil económico.

Deste estudo foi possível concluir que todas as mudanças no sistema contabilístico romeno afectaram sobremaneira a cultura empresarial. A sua extensão e complexidade foram influenciadas pela dimensão e complexidade das empresas; pelo papel atribuído à informação financeira na tomada de decisão, e pelas diferenças existentes entre o normativo nacional e as IAS/IFRS.

Com a adesão da Roménia à UE houve necessidade de aproximar o normativo às Directivas Europeias e às IAS/IFRS, tendo a aplicação da nova regulamentação exigido dos interessados a aquisição de conceitos, terminologias, conteúdos e interpretações das normas internacionais de contabilidade, assimilação dos novos princípios contabilísticos a serem aplicados na elaboração das demonstrações financeiras, tendo em conta a substância sobre a forma e não apenas a forma legal.

Contrariando as antigas regras contabilísticas, a nova regulamentação não se reflecte na legislação fiscal através das demonstrações financeiras. A adopção das IAS/IFRS é mais do que uma mudança na regulamentação contabilística, é um novo processo de avaliação do desempenho empresarial, que irá alterar de forma decisiva a maneira de trabalhar e impor mudanças decisivas no processo contabilístico.

## 7.2 – UM ESTUDO SOBRE A ADOÇÃO DAS PME ROMENAS ÀS IAS/IFRS

Segundo um estudo sobre “A formação das PME na adaptação às normas internacionais”, do Conselho Nacional Privado das PME da Roménia (*Consiliul National Al Intreprinderilor Private Mici Si Mijlocii Din Romania – CNIPMMR*), realizado entre Outubro de 2006 e Outubro de 2008, e que teve por base vários questionários, enviados às pequenas e médias empresas por fax, por e-mail, e através de acesso ao portal: [www.immromania.ro](http://www.immromania.ro). Os questionários do estudo foram enviados a 500 empresas e tinha como objectivo analisar o estado de adopção das PME às normas internacionais de contabilidade.

O estudo teve uma taxa de resposta de 3% (17 empresas), das quais sete são empresas sedeadas em Bucareste. Os resultados mostram que a maioria das respostas foi dada por técnicos de contabilidade, especialistas/ consultores no domínio fiscal, administradores e directores de empresas.

As conclusões mais relevantes do estudo foram as seguintes:

- a) Quanto à preparação das demonstrações financeiras, 99% dos inquiridos preparavam as suas próprias demonstrações financeiras, ou preparavam-nas em nome de outras organizações, e somente 1% não as preparavam;
- b) No que se refere à preparação das demonstrações financeiras em conformidade com as normas de contabilidade, 88% responderam positivamente. Destes, 12% responderam que se baseavam nas Directivas; 70% utilizavam as normas de contabilidade nacionais e 18% utilizavam as Normas Internacionais de Contabilidade. Já 12% responderam negativamente, ou seja, não preparavam as demonstrações financeiras em conformidade com as normas contabilísticas.
- c) Na identificação do conhecimento dos inquiridos sobre a existência de uma proposta para a introdução de Normas Internacionais de Contabilidade para as PME, 47% responderam terem conhecimento, os restantes desconheciam. No entanto 88% admitiram que iriam aproveitar a primeira oportunidade para adoptar as novas normas, e somente 12% respondeu que não iriam fazê-lo. Na questão que se referia a predisposição para a utilização das novas normas, 88%



responderam que não conseguiriam antecipar a data obrigatória, tendo os restantes 12% não respondido. Quanto à possibilidade de nunca virem a utilizar as novas normas, a percentagem de respostas foi nula.

- d) No que diz respeito à identificação da responsabilidade pela adopção das novas normas na organização, 64% respondeu ser do próprio pessoal, 23% assumem ser da empresa de contabilidade com quem trabalhavam, e os restantes afirmaram ser da responsabilidade de outras organizações do qual não existia relações de colaboração pré-estabelecidas. Quanto a possibilidade de esta responsabilidade incidir sobre um consultor externo, a percentagem de respostas foi nula.
- e) Na identificação da necessidade de materiais e formação específica, 100% respondeu positivamente. Já no que se refere ao formato do material de formação, 77% defenderam que deveria ser feito através de auto-formação pela internet, enquanto os restantes defenderam que deveria ser sob a forma de programas de formação para múltiplos utentes. Na verificação dos materiais formativos, 99% demonstrou interesse em participar na sua análise, tendo 1% não demonstrado qualquer interesse. Quanto ao desejo de receberem mais informação sobre o andamento do projecto, as respostas foram unânimes, pois 100% demonstraram interesse em receber informação.

Deste estudo foi possível ainda concluir que as IAS/IFRS têm vindo a despertar o interesse dos diversos utentes da informação financeira, dado irem alterar por completo o regime contabilístico romeno. É igualmente notório, alguma reticência na sua aplicação pelas PME romenas.

## **CAPÍTULO VIII**

### **AS DIFICULDADES DE IMPLEMENTAÇÃO DO REGULAMENTO 1606/2002 NA ROMÉLIA**

#### **8.1 – METODOLOGIA DO ESTUDO**

Num contexto de procura de harmonização contabilística e como consequência do longo percurso que vem sendo empreendido pelos intervenientes no domínio da harmonização contabilística global surgiu o estabelecimento de uma colaboração mais estreita entre a UE e o IASB, na sequência do qual se tem vindo a assistir a um conjunto de mudanças na estrutura e conteúdo da normalização contabilística no seio da UE.

A posição assumida pela UE foi a da adopção do normativo do IASB, mas de o definir como obrigatório apenas para certo tipo de sociedades, em conformidade com o preceituado no artigo quarto do Regulamento (CE) 1606/2002. Nesse contexto inserem-se como alterações de maior impacto na introdução do citado Regulamento, a obrigatoriedade de as empresas cotadas prepararem as suas demonstrações financeiras de acordo com as IAS/IFRS a partir de 2005, ainda que a legislação comunitária possibilitasse a cada Estado-Membro decidir o diferimento da aplicação destas normas até 2007, no caso de entidades emitentes de obrigações.

Esta situação confere ainda a possibilidade, e não a obrigação, de se tornar extensivo a outras empresas e, nessa medida, a opção de se assumir, relativamente às IAS/IFRS, diferentes posições, que vão desde a sua adopção na íntegra para todas as empresas até àquelas que as tornarão obrigatórias somente para a elaboração das contas consolidadas das empresas cotadas. Como solução intermédia, é possível adoptar um novo normativo baseado nas IAS/IFRS, ou seja, mantendo um sistema contabilístico diferenciado, ainda que fortemente inspirado no normativo internacional.

Neste contexto e num tempo em que o debate sobre as condições de harmonização da informação financeira se estende à escala global, cujo epicentro se coloca na Europa por

força da diversidade de países, de culturas e, por consequência, de modelos contabilísticos, a questão de saber em que condições e com que critérios, a Roménia se adapta a um modelo com um denominador comum amplo é, porventura, o aspecto central que urge abordar neste capítulo, procurando conhecer as principais dificuldades, sentidas pelos profissionais romenos com os impactos da aplicação do disposto no Regulamento (CE) 1606/2002, provenientes das opções e das soluções efectuadas pela Roménia no âmbito do artigo quinto do Regulamento e perceber que tipo de implicações, essas mudanças, trouxeram para o tratamento da informação financeira das empresas romenas.

Neste sentido e para a prossecução dos nossos objectivos efectuamos inicialmente contactos via e-mail a diversas entidades romenas, nomeadamente a pessoas ligadas ao ambiente empresarial; ao ensino; à contabilidade e à auditoria. Estes contactos tiveram como principal objectivo apreender a perceptibilidade dos profissionais das empresas quanto ao conhecimento da aplicação do Regulamento (CE) 1606/2002. Posteriormente efectuamos uma intervenção de campo, através do envio de um inquérito, devido à impossibilidade de acesso a dados que pela natureza e pelo tipo de estudo empírico pretendido, servissem de base à sua elaboração. O inquérito foi dirigido a oitenta entidades, no domínio da contabilidade, da auditoria, do ensino e da fiscalidade, do qual foram propostas questões que visavam concluir sobre:

- a) O conhecimento que as empresas tinham do Regulamento (CE) 1606/2002;
- b) A opinião dos profissionais sobre as mudanças no sistema contabilístico romeno;
- c) As implicações que essas mudanças trouxeram ao normativo contabilístico romeno;
- d) As dificuldades sentidas pelos profissionais romenos na implementação das directrizes do Regulamento;
- e) Conhecer as opções efectuadas pela Roménia no âmbito do artigo quinto do Regulamento;
- f) Conhecer em que condições e com que critérios, as empresas se tem adaptado para dar cumprimento ao novo normativo.

Para fazer face aos problemas subjacentes à metodologia do questionário, clarificamos questões através de um pré-teste ao inquérito por e-mail, devido não ser possível fazê-lo por telefone, em resultado da questão linguística. Neste âmbito e tendo em conta os prós e os contras do inquérito por questionário, nomeadamente, a dificuldade na obtenção de respostas, considerámo-lo o instrumento mais adequado e mais viável, como forma de atingirmos os objectivos pretendidos.

De acordo com Ghiglione e Matolon (1992), o questionário representa o único meio de obtenção das informações pretendidas quando se procura ter conhecimento sobre muitos comportamentos de uma mesma entidade, tal como acontece no nosso estudo. No entanto apesar dos reduzidos contributos, e dadas as características e as práticas que pretendemos estudar, o inquérito assegura-nos o melhor processo de obtenção dos dados.

Identificado o problema ao qual pretendemos dar resposta e às questões a ele associadas, é necessário definir qual a metodologia a seguir para atingir os objectivos propostos. Neste estudo, interessa-nos identificar as dificuldades sentidas pelos impactos causados pela adopção do Regulamento (CE) 1606/2002 nas empresas romenas e, com esse fim, optámos por utilizar uma abordagem exploratória e qualitativa porque, relativamente aos impactos da adopção nas empresas cotadas, verificamos que os estudos empíricos nesta área não são de todo representativos da generalidade das empresas cotadas na Roménia, e quanto aos estudos sobre a aplicação do Regulamento para as empresas não cotadas num mercado regulamentado, são quase inexistentes.

Existem vários autores que defendem a abordagem exploratória. Para Ketele e Roegiers (1998), na investigação exploratória o investigador situa-se como um verdadeiro explorador: familiariza-se com uma situação ou com um fenómeno, tentando descrevê-lo e analisá-lo. Nesta fase, o investigador procura dominar o assunto a estudar, o que o leva a compreender bem a problemática do objecto de estudo. Segundo os mesmos autores, uma boa investigação exploratória combina criatividade e rigor. Contudo, esta combinação pode ser efectuada em várias proporções, havendo investigações exploratórias muito livres e outras apoiadas em planos experimentais mais rigorosos.

Tendo em conta a existência de várias técnicas amostrais, nomeadamente o tipo de amostragem aleatória e o tipo de amostragem não aleatória, optou-se por esta última. Segundo Bacelar (1999), ao contrário das técnicas aleatórias, estas não têm "*garantia*

*estatística*" de que a amostra seleccionada seja representativa. Não existe, nestes casos, uma teoria estatística de suporte à obtenção de amostras representativas, mas pode existir uma probabilidade significativamente elevada de que a amostra obtida seja representativa, embora esta probabilidade não seja muitas vezes fácil de determinar. Estas técnicas de amostragem não aleatória são muito utilizadas e muito úteis quando não é possível usar amostras aleatórias, no âmbito de estudos preliminares ou exploratórios.

Neste âmbito o método utilizado foi o método não probabilístico, e a técnica de amostragem não aleatória utilizada, foi a amostragem por conveniência. Uma amostra por conveniência consiste num grupo de indivíduos que se encontram disponíveis no momento da investigação, no entanto estas amostras não são representativas da população (Vicente *et al*, 1996). Apesar da sua fragilidade científica, este tipo de amostragem pode ser usada com êxito em situações nas quais captar ideias gerais e identificar aspectos críticos, pode ser mais importante do que a objectividade científica, como é o caso da realização de pré-testes de um questionário. Neste âmbito e devido ao carácter "*oportunist*a" da amostra, os seus elementos podem não ser representativos da população.

O tipo de pesquisa utilizada nesta dissertação esteve dependente do problema a estudar, contudo e tendo em conta que a pesquisa pode ser classificada como sendo de natureza quantitativa ou qualitativa e tendo presente os objectivos do estudo, a pesquisa incidiu na natureza qualitativa. No que respeita à abordagem qualitativa, esta é defendida por alguns autores em alguns estudos, nomeadamente para Morse (1994) que considera que a investigação qualitativa não tem metodologias pré-estabelecidas. A teoria não é utilizada para "*guiar*" a recolha e a análise dos dados, o que violaria os pressupostos de indução associados à pesquisa qualitativa, mas para "*forçar*" a investigação a estabelecer as suas fronteiras para comparação, facilitando o desenvolvimento de resultados teóricos ou conceptuais.

Já no que se refere aos tipos de técnicas de recolha de informação existem as documentais e as não documentais. Nas técnicas documentais o objectivo é a recolha de informação a partir de suportes bibliográficos já existentes. Nas técnicas não documentais o investigador pode realizar por observação directa ou indirecta, podendo ser feita, neste caso, através da administração de um questionário, sendo esta a utilizada no presente trabalho. Trata-se de

uma técnica não documental, de observação indirecta, efectuada através de um instrumento de notação, como é o questionário.

## **8.2 – OBJECTIVOS A ATINGIR E UMA ALTERAÇÃO DE ESTRATÉGIA**

O questionário elaborado teve como objectivo conhecer a posição da Roménia face à adopção do Regulamento 1606/2002 e quais as opções tomadas no âmbito do artigo quinto do Regulamento, no que se refere às empresas não cotadas, nomeadamente conhecer quais as razões que levaram a tomar tais opções. Neste âmbito procurou-se identificar as dificuldades sentidas pelos profissionais romenos com a adopção do citado Regulamento, e identificar as principais diferenças entre o normativo romeno e o internacional, no intuito de compreender os impactos contabilísticos e fiscais provenientes da adopção das IAS/IFRS. Foi também objectivo deste questionário, conhecer as razões estruturais e conjunturais que mais condicionaram tais mudanças, nomeadamente identificar os aspectos mais relevantes para o ordenamento contabilístico romeno, inclusive a existência dos organismos normalizadores e quais as suas competências.

Para a elaboração deste estudo foi formulado um questionário, cuja estrutura se disponibiliza em anexo (Anexo I), e que é constituído por um conjunto de perguntas abertas, úteis quando se tem pouca informação sobre o tema e se pretende estudá-lo em profundidade. O questionário foi enviado por e-mail, entre Janeiro e Março de 2008, a várias entidades, mas lamentavelmente não se conseguiu obter qualquer retorno, excepto o contributo de duas pessoas portuguesas que trabalham em empresas romenas, no ramo automóvel e no ramo dos transportes, e que se disponibilizaram para ajudar no estudo, nomeadamente servirem de intermediários entre nós e os contabilistas romenos dessas empresas. O apoio recebido dos cidadãos portugueses a trabalhar em empresas romenas, permitiram identificar a razão de não resposta dos contabilistas romenos ao nosso inquérito, e que foi identificado como o seu completo desconhecimento sobre a problemática colocada.

Face à inexistência de respostas ao questionário preparado, decidimos mudar a estratégia inicialmente adoptada. Neste sentido, efectuamos novos contactos com os profissionais romenos, via e-mail, para perceber as reais dificuldades que tiveram aquando da sua

resposta ao questionário. Para isso foi-lhes dado a conhecer, via e-mail, o que foi feito no caso português, para terem uma percepção real daquilo que lhes era pedido. Posto isto, confirmaram-se de novo as dificuldades sentidas, nomeadamente o seu desconhecimento em relação a estas matérias, advertindo para o facto de o Regulamento 1606/2002 não se aplicar nas suas empresas e em consequência não ser do seu conhecimento o seu conteúdo.

Perante esta situação, a problemática em análise e a própria realidade, alertaram-nos para vários problemas e dificuldades com o qual se deparou o presente estudo, nomeadamente a dificuldade na questão linguística, a dispersão geográfica, a ausência de estudos neste domínio, o secretismo por parte das empresas romenas em ceder informações, talvez resultante da enraizada cultura que persiste como relíquia dos tempos do Comunismo.

Note-se no entanto que os profissionais romenos contactados responderam por escrito, tendo vincado que não podiam fornecer informações sobre as suas demonstrações financeiras, por não terem recebido permissão das Administrações. Sendo também esta, uma das razões de preferirem o anonimato quanto à identificação das respectivas empresas. Outra limitação do estudo reside na ausência de trabalhos sobre os impactos da adopção das IAS/IFRS nas empresas romenas não cotadas. Deste modo não foram avaliados os impactos desta adopção pelas empresas romenas não cotadas, mas apenas das opiniões dos contabilistas romenos de duas empresas sediadas na Roménia.

### **8.3 – UMA NOVA ABORDAGEM, UM NOVO ESTUDO**

Perante o cenário descrito, elaborou-se um segundo questionário, apresentado em anexo (Anexo II), semi-estruturado e constituído por uma série ordenada de vinte e cinco questões fechadas, pré-elaboradas, sistemáticas e sequencialmente dispostas em itens que constituem o tema da pesquisa.

Este segundo questionário, tinha como objectivo efectuar um levantamento das origens do sistema contabilístico romeno, nomeadamente no que se referia à sua adesão à UE, à sua estrutura contabilística e à forma como esta foi evoluindo, e aos seus impactos. Isto para melhor compreender todo o processo das reformas contabilísticas que antecederam ao

Regulamento 1606/2002, para posteriormente analisar as opções que foram efectuadas pela Roménia, no âmbito do mesmo.

No sentido de cumprir com os nossos objectivos, o segundo questionário foi enviado a várias entidades, nomeadamente, a pessoas ligadas ao ambiente empresarial, ao ensino, à contabilidade e à auditoria, na Roménia, e respondidos por escrito por via electrónica (e-mail) entre Abril a Novembro de 2008. Dos três contributos recebidos, verificou-se um certo resguardo, na medida em que dois dos três contributos recebidos terem preferido o anonimato, por se tratar de um tema recente, e não estarem suficientemente à vontade para darem uma opinião sustentada. Em relação ao terceiro contributo, a Dr.<sup>a</sup> Mioara Caloeanu, que trabalha na “*Fortis Lease Romania IFN SA*”, apesar de exercer funções nessa empresa como gestora de contas, e não estar directamente ligada à problemática em análise, mostrou-se bastante cooperante, dado que também se disponibilizou para questionar os contabilistas da empresa para qual trabalha, para darem os seus contributos para o estudo. No entanto, apesar do pedido de anonimato dos outros dois contributos, para esta análise, foram todos tomados em consideração.

Neste sentido e para a prossecução dos objectivos traçados foram propostas questões que visavam concluir sobre o seu processo de adesão à UE, nomeadamente:

- a) Que interesses levaram a Roménia a entrar na UE;
- b) As implicações que teve o processos de adesão;

As questões seguintes tiveram por objectivo procurar conhecer sobre a envolvente do sistema contabilístico romeno, nomeadamente:

- a) Quanto à existência de documentação neste domínio;
- b) Qual o modelo de sistema de normalização contabilístico utilizado;
- c) Da existência de Organismos de Normalização Contabilística e quais as suas competências;
- d) Saber se o modelo de Estrutura Conceptual seguia um padrão organizacional.

Para melhor percepção da situação das Normas Internacionais de Contabilidade, foi igualmente questionado o conhecimento que tinham sobre a sua evolução e impactos, nomeadamente quanto ao Regulamento 1606/2002 e a todo o processo de obrigatoriedade



da adopção dessas normas por parte das empresas cotadas. Neste enquadramento as questões colocadas visavam concluir sobre:

- a) O conhecimento que tinham do processo de evolução da adopção das Normas Internacionais de Contabilidade e dos impactos que todo o processo origina;
- b) O conhecimento que tem sobre a aplicabilidade do Regulamento nº 1606/2002, nomeadamente quanto ao processo de obrigatoriedade de adopção das Normas Internacionais de Contabilidade por parte das empresas cotadas, e se este já se havia iniciado na Roménia;

Para analisar as opções que foram efectuadas, no âmbito do artigo quinto do Regulamento (CE) 1606/2002, no que respeita às Pequenas e Médias Empresas, ou seja, as empresas não cotadas, foram colocadas as seguintes questões:

- a) Quais as opções efectuadas pela Roménia, nomeadamente se optaram por adoptar as Normas Internacionais de Contabilidade para as empresas não cotadas, e se a sua aplicação ficou ao critério de cada empresa, ou se foi legalmente imposto;
- b) Quais as implicações que tal posição trouxe para o normativo contabilístico;
- c) Qual a receptividade quanto à aplicabilidade das normas, e quais as eventuais resistências à sua aplicação neste tipo de empresas.

No âmbito profissional, procurou-se conhecer qual o tipo de regulamentação oficial que existe na Roménia e que regula a profissão da classe dos contabilistas, dos auditores e dos revisores oficiais de contas, e em que condições eram exercidas as actividades destes profissionais. Para a concretização deste objectivo, foram elaboradas questões que pretendiam concluir sobre:

- A existência de Regulamentação oficial que regule a profissão da classe dos contabilistas, dos auditores e dos revisores oficiais de contas e em que condições estas actividades eram exercidas.

Em termos contabilísticos, ainda que de forma sucinta, procurou-se identificar quais os princípios contabilísticos, as características da informação financeira, as normas de valorimetria e dos critérios valorimétricos aplicados na Roménia, e se estes, haviam sofrido

alterações, com todo o processo. Neste âmbito as questões que serviram de suporte visavam concluir sobre:

- A aplicabilidade ou não, de determinados princípios contabilísticos; dos critérios valorimétricos utilizados, das características da informação financeira e das normas de valorimetria aplicáveis no normativo contabilístico romeno e eventuais alterações na sua aplicação.

## **8.4 - OS RESULTADOS OBTIDOS**

### **8.4.1 - CONSIDERAÇÕES GERAIS**

O tratamento das respostas aos inquéritos formulados permitiram identificar as seguintes conclusões:

- a) No que se refere à entrada da Roménia na UE, houve unanimidade na afirmação de que a entrada na UE trouxe implicações a nível contabilístico, fiscal, económico e legislativo. Reconhecendo ainda, que o tipo de interesses que levaram ao processo de adesão, foram de cariz político, económico e legislativo.
- b) A generalidade dos inquiridos desconhecia qual a documentação que iria servir de suporte, no âmbito contabilístico e fiscal à aplicação do Regulamento 1606/2002. Já no que respeita ao modelo contabilístico, o modelo da Europa Continental foi o identificado, como sendo o modelo contabilístico utilizado na Roménia. Quanto à normalização contabilística, houve unanimidade ao afirmarem a existência de organismos normalizadores e que os mesmos seguem um padrão organizacional, sendo do conhecimento da classe dos profissionais da contabilidade contactados as competências dos seus organismos normalizadores.
- c) A maioria dos profissionais inquiridos afirmaram ter conhecimento do processo de evolução da adopção das Normas Internacionais de Contabilidade, e como consequências, identificaram a existência de implicações

contabilísticas e fiscais no normativo contabilístico. Sendo também do conhecimento geral, o âmbito da aplicação do Regulamento 1606/2002 e a obrigatoriedade da adopção das Normas Internacionais de Contabilidade por parte das empresas romenas cotadas. Afirmaram igualmente que este processo já se tinha iniciado na Roménia, pelo menos a nível legislativo.

- d) No que se refere às empresas não cotadas, maioritariamente PME na Roménia, por opção não ficaram abrangidas pela obrigatoriedade, daí terem afirmado a inexistência de consequências directas com a adopção do Regulamento. Quanto ao processo de transição para as IAS/IFRS, por força da adopção do Regulamento 1606/2002, admitiram a existência de algumas reticências com a sua aplicação.
- e) Em termos de regulamentação constatou-se que era do conhecimento geral, a existência de regulamentação oficial para a classe dos contabilistas, dos auditores e dos revisores de contas. Também neste âmbito, referiram que as actividades exercidas podem-no ser na condição de profissional liberal e dependente para os contabilistas e auditores, e para os Revisores na condição de profissional liberal.
- f) No que se refere à problemática contabilística, era por todos, conhecido que os princípios contabilísticos da continuidade, da consistência, da especialização, do custo histórico, da prudência, da substância sobre a forma, e da materialidade, eram aplicados e que não sofreram alterações.

Já no que se refere às características da informação financeira, aos objectivos e às características qualitativas, afirmam serem do seu conhecimento, até porque os aplicavam, mas que desconheciam alterações aos mesmos.

Já no que se refere às normas de valorimetria que tratam do *goodwill*, da moeda estrangeira, dos activos tangíveis e intangíveis, das despesas de investigação e desenvolvimento, das existências, do *leasing*, dos impostos, das pensões e dos acontecimentos após a data do balanço, eram do seu conhecimento, tendo referido que estes, não sofreram alterações, no entanto não assinalaram se os aplicavam ou não.

No que se refere à utilização dos critérios valorimétricos, de valorização das disponibilidades, das dívidas a terceiros e de terceiros, das existências e das imobilizações, não existiram respostas por parte dos inquiridos.

#### **8.4.2 - UMA CONSTATAÇÃO**

No campo das limitações de que este trabalho enferma salienta-se o facto de não avaliar os impactos da adopção do Regulamento 1606/2002, o que evidencia as dificuldades sentidas pela generalidade dos profissionais neste domínio das empresas romenas, mas apenas reflecte as opiniões dos profissionais romenos, que se disponibilizaram a dar os seus contributos.

No entanto importa referir que apesar das limitações apontadas anteriormente, os resultados obtidos permitiram concluir que se trata de um processo recente e complexo, até pelo facto de os inquiridos advertirem para a existência de inúmeras Leis e de outros actos legislativos no ordenamento contabilístico romeno, e como consequência, no meio de tanta legislação não saberem qual aplicar, e por isso, vão aplicando as anteriores, até serem advertidos para aplicarem a legislação mais recente. Esta é uma das dificuldades com que se confrontaram todos os que se interessam sobre estas matérias, principalmente os profissionais que as utilizam, face às sucessivas mudanças que ocorreram num curto espaço de tempo, o que origina dificuldades de aplicação da nova legislação, quando ainda se estão a adaptar a outras mudanças relativamente recentes.

Neste âmbito podemos compreender algumas das razões apontadas pelos profissionais para responderem anonimamente, uma vez que, se trata de um tema recente, e não se sentirem suficientemente à vontade para fundamentarem com sustentabilidade as suas opiniões, e também pelo facto de as empresas não terem a obrigação de aplicar o Regulamento (CE) 1606/2002, e por essa razão não se sentirem muito à vontade quando questionados sobre essas matérias.

## 8.5 – O PROCESSO DE TRANSIÇÃO NUMA ENTREVISTA

### 8.5.1- FORMULAÇÃO E CONTRIBUTO

Tendo em consideração que no entendimento da Comissão Europeia (2002:3), “*é necessário, no que diz respeito as contas anuais, deixar aos Estados-Membros a opção de autorizarem ou requererem às sociedades cujos títulos são negociados publicamente que elaborem essas contas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (...). Os Estados-Membros podem decidir igualmente alargar esta autorização ou este requisito a outras sociedades no que diz respeito à elaboração das suas contas consolidadas e /ou das suas contas anuais*”, foram previstas no artigo quinto do Regulamento (CE) 1606/2002 as diversas opções a efectuar pelas sociedades cujos títulos não são negociados publicamente. Perante este cenário, foram diversas as opções tomadas pelos diferentes Estados-Membros.

Dado que nos dois inquéritos formulados não foi possível obter informação suficientemente notória sobre o processo de adopção do Regulamento 1606/2002 pelas empresas não cotadas, decidimos complementar a informação com a realização de uma entrevista escrita a um dos inquiridos no segundo inquérito, e que para tal se prontificou.

A entrevista foi efectuada à Dr.<sup>a</sup> *Mioara Caloeanu*, de nacionalidade romena, que exerce funções numa empresa internacional de leasing, a “*Fortis Lease Romania IFN, SA*”, na como gestora de conta. Apesar de profissionalmente não estar directamente relacionada com a área da contabilidade, interessa-se por estas matérias, e aquando do nosso convite procurou estudá-las de forma ainda mais concreta.

A opção pela realização de uma entrevista escrita resulta do facto de este instrumento ser útil quando se pretende efectuar uma pesquisa de opinião, semi-estruturada, constituída por uma série ordenada de perguntas pré-elaboradas, sistemática e sequencialmente dispostas em itens que constituem o tema da pesquisa. As perguntas foram previamente colocadas e respondidas por escrito a 9 de Junho de 2008, por via electrónica (*e-mail*).

Após identificar a percepção que os profissionais contactados tinham da implementação do Regulamento 1606/2002, nomeadamente da sua evolução e dos impactos causados com o

processo de adopção das normas, foi possível, através desta entrevista, abordar o conhecimento existente sobre as diversas opções relativas às contas anuais e às sociedades cujos títulos não eram negociados publicamente, no âmbito do artigo quinto do Regulamento. No entanto, foi também objectivo desta entrevista, abordar aspectos sobre a história da reforma contabilística e fiscal romena e sobre a evolução das suas envolventes e dos impactos gerados pelas opções tomadas por este EM no âmbito da adopção do Regulamento.

Neste sentido e para a prossecução dos nossos objectivos, os dados obtidos, foram interpretados a partir de uma abordagem qualitativa e relacionados com a pesquisa bibliográfica. Neste sentido procedeu-se à entrevista.

### **Pergunta 1**

*A Roménia tem passado por várias reformas do seu sistema contabilístico, nomeadamente a passagem para o sistema francês, posteriormente, para a adopção das directivas comunitárias e, depois, já com algumas influências, anglo – saxónicas a adopção das Normas Internacionais de Contabilidade, dando continuidade à transição das IAS / IFRS. Na sua opinião, concorda que estas sucessivas reformas foram necessárias?*

**Resposta:** As reformas que se tem-se vindo a verificar ao longo dos tempos foram e continuam a ser necessárias, para que o normativo contabilístico romeno não deixe de acompanhar a harmonização contabilística internacional.

### **Pergunta 2**

*Na sua opinião, os resultados obtidos com estas reformas, foram os esperados?*

**Resposta:** Na generalidade, sim.

### **Pergunta 3**

*Concorda que o período de adaptação entre as várias reformas foi suficiente para os profissionais assimilarem as novas alterações?*

**Resposta:** Sim.

#### **Pergunta 4**

*As questões que se seguem, tem por objectivo efectuar uma abordagem às condições que antecederam à aplicação do acervo comunitário, e face às suas consequências, que medidas foram tomadas. Neste sentido, reconhece que as condições iniciais para a adopção, execução e aplicação do Acervo Comunitário, na Roménia, em 1989 foram:*

- a) A queda do comunismo – O início da transição económica na Roménia;*
- b) A inexistência de um mercado de capitais;*
- c) Um sistema bancário reduzido;*
- d) A contabilidade era vista como uma fonte de informações no comando da economia;*
- e) A existência de controlo financeiro, em substituição da auditoria;*
- f) A existência de requisitos de informação simplificados.*

**Resposta:** Concorro. A aplicação do Acervo Comunitário, a queda do Comunismo e o desenvolvimento de novas actividades económicas, trouxeram como consequência a necessidade de surgimento de um novo normativo contabilístico romeno, um sistema com novas contas, até como forma de responder às exigências dos novos investidores que pretendiam desenvolver os seus negócios na Roménia.

#### **Pergunta 5**

*Face ao cenário anteriormente exposto, foi necessário tomar algumas medidas, tais como:*

- a) A reorganização da Banca e dos Seguros;*
- b) Avançar com as privatizações;*
- c) Criar uma Bolsa de Valores;*
- d) Mudar a abordagem da contabilidade como instrumento de auto-gestão das entidades;*
- e) A necessidade de se preparar informação financeira objectiva e independente.*

*Concorda, que as medidas referenciadas foram as adequadas face ao cenário anteriormente exposto?*

**Resposta:** Sim. Quanto ao cenário inicialmente descrito, a execução e a aplicação do acervo comunitário em 1990, antevia várias medidas para serem tomadas, uma vez que não existia um mercado de capitais, e o sistema bancário era reduzido. No entanto importa salientar o facto, de não existir um sistema bancário e de seguros na Roménia, todas estas actividades estavam monopolizadas pelo Estado. Também a contabilidade era considerada a principal fonte de informação para o comando da economia, que consistia na existência de informação simplificada, e que no lugar da auditoria, existia o controlo financeiro. Também foi necessário mudar a abordagem da contabilidade, para um instrumento de auto – gestão das entidades. E daqui surgiu a necessidade de se preparar demonstrações financeiras objectivas e independentes. No entanto a formação e o desenvolvimento do mercado de capitais, e a criação das suas formas organizadas (Bolsa de Valores de Bucareste e Bolsa de Valores de Comércio Electrónico), foram essenciais na reestruturação da economia, tendo promovido a privatização de empresas inseridas em vários sectores económicos como o da indústria, o da agricultura, do comércio, dos transportes e da alimentação.

#### **Pergunta 6**

*Ainda neste contexto, uma das consequências desta reforma, foi o rápido aparecimento de diversas empresas de enorme dimensão, daí resultando nomeadamente o aparecimento da distinção entre os detentores do capital (investidores) e os gerentes/administradores. Concorda?*

**Resposta:** Concordo, até porque era notório todo o desenvolvimento de toda a actividade económica, nomeadamente através do aparecimento em grande escala de um enorme leque de empresas, e como consequência houve a necessidade de se fazer a distinção entre detentores de capital e os gerentes/administradores.



### **Pergunta 7**

*Concorda que o desenvolvimento do processo de reforma da contabilidade romena, iniciado em 1991, fosse dirigido pelo Ministério das Finanças Pública, que formulou um regulamento de contabilidade que abrangeu todas as empresas excepto as instituições financeiras? Sendo o primeiro regulamento, a incluir muitos dos requisitos, mas não todos, da Quarta Directiva da UE, nomeadamente vários princípios contabilísticos como o da continuidade; o do custo histórico; o da materialidade; o da prudência e o da consistência. Foram essas alterações produzidas foram notórias no normativo contabilístico romeno?*

**Resposta:** O início do processo de reforma da contabilidade romena iniciado em 1990 foi influenciado pela vasta experiência de muitos países europeus. O início da reforma, iniciou-se com a Lei nº 82/1991, que promoveu o aperfeiçoamento do sistema contabilístico, através da formulação de princípios e regras ajustadas às Directivas Europeias, procurando assim que as demonstrações financeiras satisfizessem os seus utilizadores. No entanto importa referir, que apesar de todos estes princípios contabilísticos já existirem no normativo contabilístico romeno, muitas vezes não eram aplicados.

### **Pergunta 8**

*Concorda que, numa segunda fase, e face ao processo de adesão à UE, com a formulação de regulamentação contabilística em conformidade com as IV e VII Directivas da UE, começou a estabelecer-se uma diferença entre a contabilidade e a fiscalidade, nomeadamente com a introdução de novas regras no âmbito:*

- a) Das políticas contabilísticas;*
- b) Dos impostos diferidos;*
- c) Das Demonstrações Financeiras (Fluxos de Caixa e Notas Explicativas);*
- d) Das Demonstrações Financeiras Consolidadas;*
- e) Do Relatório Anual;*
- f) Da Auditoria e da publicação das Demonstrações Financeiras.*

*Que posteriormente se alteraram com a versão actualizada das Directivas Contabilísticas?*

**Resposta:** Concorde, na medida que em 1993, a Roménia adoptou o sistema de contabilidade francês, caracterizado pela estreita relação entre as vertentes, contabilística e fiscal, e pela existência de menor influência da profissão contabilística nas normas contabilísticas. Com isto, a prossecução da imagem verdadeira e apropriada assume-se como objectivo da informação, em estrito cumprimento da Lei de Contabilidade (Lei nº 82/1991) e da regulamentação contabilística, sendo introduzidas novas regras no normativo contabilístico romeno. No entanto é em 1999, que se dá uma nova etapa no desenvolvimento contabilístico, marcada pela harmonização da contabilidade com as Directivas Europeias. E aqui, há que destacar a influência da UE e das Normas Internacionais de Contabilidade no desenvolvimento da Lei nº 82/1991 e da OMFP nº 704/1993, tendo estes documentos, possibilitado a implementação de um novo sistema contabilístico no normativo romeno. Porém e atendendo ao incremento e reforço das relações com a UE na sequência do processo de adesão, operou-se de novo um processo de aperfeiçoamento do sistema contabilístico visando melhorar a sua harmonização segundo as Directivas Europeias e as Normas Internacionais de Contabilidade, através da publicação de um conjunto de actos legislativos, nomeadamente a OMFP nº 403/1999, que aprovou os regulamentos harmonizados de acordo com a IV Directiva (78/660/CEE) e as Normas Internacionais de Contabilidade, direccionados para as empresas com valores admitidos à negociação e as empresas de interesse público, que posteriormente foi substituído pela OMFP nº 94/2001, onde as empresas de maiores dimensões e com maiores exigências de relato financeiro passaram a acolher conceitos e procedimentos emanados de outros normativos internacionais. Foi dado um passo importante aquando a adopção das VII e VIII Directivas, porque ficou estabelecida a diferença entre a contabilidade e a fiscalidade, com a introdução de novas regras nas políticas contabilísticas. No entanto saliento o facto, no que respeita à aplicabilidade das práticas contabilísticas pelos profissionais neste domínio, que nem tudo foi teoricamente

transposto para a legislação romena, fosse aplicado na prática. Como exemplo, temos a introdução de alguns princípios contabilísticos em diversas contas, que apesar já existirem na contabilidade romena, não eram aplicados.

### **Pergunta 9**

*Dando continuidade à reforma contabilística romena, na fase de evolução para as IAS / IFRS, ocorreu em 2000 um processo que conduziu à elaboração e aprovação da Lei sobre a Modernização da Contabilidade para responder às Normas Internacionais de Contabilidade. Concorde que com este processo foram:*

- *Introduzidas, novas regras no âmbito das fusões, do leasing e dos contratos a longo prazo;*
- *Melhoradas as regras de apresentação no âmbito da consolidação e dos impostos diferidos;*
- *Substituídas normas contabilísticas nacionais, pelas IAS /IFRS (IAS criadas em 2002)?*

**Resposta:** Em 1998, foram iniciadas as negociações de adesão da Roménia à UE, tendo-se também iniciado aqui, um complexo processo de reformas entre as quais, se incluiu a adopção da regulamentação contabilística europeia. Mais tarde em 2007, e após um longo processo negocial, quando a Roménia se tornou EM da UE, comprometeu-se a dar continuidade às reformas contabilísticas em desenvolvimento que visavam a aplicação das IAS/IFRS, existindo aqui algumas alterações ao normativo contabilístico romeno. No entanto, o período de 2002 a 2005 destacou-se por uma maior harmonização da legislação romena com as Directivas Europeias, seguindo o caminho da implementação de uma contabilidade harmonizada com a regulamentação da IV Directiva (78/660/CEE) e com as Normas Internacionais de Contabilidade, aprovado pela OMFP nº 94/2001, e pelas regras da contabilidade simplificada harmonizadas segundo as Directivas Europeias, e aprovadas pela OMFP nº 306/2002.

### **Pergunta 10**

*Tendo por objectivo abordar de forma mais concreta alguns aspectos relacionados com todo o processo da aplicação das IAS/IFRS, no sistema contabilístico romeno.*

*Concorda, que a sequência do processo das IAS/IFRS consistiu:*

- Na definição das IAS;
- No âmbito da aplicação das IAS/IFRS;
- Na decisão sobre a aplicação dos IAS/IFRS voltada para os accionistas.

*Numa base obrigatória, ficaram as contas consolidadas das sociedades cotadas:*

- Bancos.

*Tendo estes, como premissa de base:*

- As contas das sociedades cotadas;
- As contas anuais e consolidadas de empresas que tenham sido admitidos à negociação pública;
- As contas anuais e consolidadas das empresas cuja “Empresa – Mãe” elabora contas consolidadas em conformidade com as IAS/IFRS;

*Adiamento até 2007 para as empresas cujos títulos, apenas se encontrem admitidos num mercado regulamentado. Existindo uma interacção entre as IAS/IFRS com a Lei nº 82/1991 da contabilidade romena?*

**Resposta:** Concordo, até porque não desvalorizando a relevância das anteriores reformas, existiu um processo contínuo de reforma, que evidencia uma clara continuidade de todo um processo que tem vindo a ser desenvolvido rumo às IAS/IFRS. É de destacar a imposição do Regulamento 1606/2002, como regulamentação base para a elaboração pelo menos das contas consolidadas, e que alteraram a sua importância relativa, e impuseram alterações ao quadro vigente.

### **Pergunta 11**

*Concorda que existem questões não abrangidas pela regulamentação internacional, e que por isso se encontram fora do âmbito dos regulamentos da UE e das Normas Internacionais tais como:*

- Existências;

- *Manutenção dos registos contabilísticos (em relação à contabilidade simplificada);*
- *Responsabilidade Penal;*
- *Protecção de dados.*

**Resposta:** Concordo, porque isso é inevitável, pois haverá sempre áreas, fora do âmbito dos regulamentos da UE e das normas internacionais.

### **Pergunta 12**

*Reconhece que este processo de transição para as IAS/ IFRS trouxe benefícios, nomeadamente:*

- *Aumento da confiança de investidores nacionais e estrangeiros no negócio;*
- *Atracção de novos investidores;*
- *Confiança no sector financeiro;*
- *Comparabilidade das Demonstrações Financeiras, a nível internacional.*

**Resposta:** Sim.

### **Pergunta 13**

*No entanto, também reconhece que este processo trouxe desafios, nomeadamente:*

- *A transição da contabilidade baseada em regras, para uma contabilidade baseada em princípios contabilísticos;*
- *A separação clara das regras fiscais;*
- *A tradução das IAS/IFRS;*
- *A complexidade na aplicação das IAS/IFRS;*
- *A problemática da educação.*

**Resposta:** Sim, acredito que este processo arrasta com ele enormes desafios para o normativo contabilístico romeno, dos quais a destacamos a transição da contabilidade baseada em regras, para uma contabilidade baseada em princípios, bem como uma maior segregação das regras fiscais. Quanto às traduções das IAS/IFRS para o idioma romeno, ao papel do ensino, e à

complexidade que envolve a sua aplicação, são desafios que a Roménia têm vindo a ultrapassar gradualmente e com algum êxito.

#### **Pergunta 14**

*Que conclusões retira do desenvolvimento do processo de reforma?*

**Resposta:** Sim, temos de tirar lições de todas as reformas, e aprender com elas, pois é assim que se consegue evoluir. É fundamental que se consiga aprender com as reformas anteriores, até porque as lições aprendidas passam por tomar decisões, antes da introdução de qualquer nova mudança, sendo necessário prestar especial atenção ao reforço das capacidades dos principais interessados: dos contabilistas, dos auditores, daqueles que elaboram as demonstrações financeiras, e dos usuários, levando em conta a dimensão e a natureza da economia romena, ambiciosa mas realista e por isso dever-se-á analisar o melhor modo de explicar a legislação da UE, por exemplo para adaptar na legislação nacional e a sua tradição, com a internacional.

#### **Pergunta 15**

*Concorda que a contabilidade é um elemento essencial para a criação de uma economia credível, transparente e aberta?*

**Resposta:** Concordo, porque partilho da opinião de que as contas são um elemento essencial para a criação de uma economia credível, transparente e aberta, e é nesse sentido que acredito que este processo, é necessário e possa trazer ainda mais desafios para o normativo contabilístico romeno, dos quais a indubitabilidade da transição da contabilidade baseada em regras, para um contabilidade baseada em princípios e uma maior separação clara das regras fiscais.

#### **Pergunta 16**

*O Regulamento (CE) 1606/20 estipula para as empresas cotadas, a obrigatoriedade de prepararem as suas demonstrações financeiras de acordo com as IAS/IFRS a*

*partir de 2005. Nesta conformidade, confere ainda a possibilidade, e não a obrigação, de se tornar extensivo a outras empresas. Neste âmbito, as questões seguintes procuraram esmiuçar as opções tomadas pela Roménia no âmbito do quadro do artigo quinto do Regulamento 1606/2002, nomeadamente saber se a Roménia utiliza a opção para permitir as IAS/IFRS nas contas anuais das empresas?*

**Resposta:** Sim.

**Pergunta 17**

*Utiliza a opção de exigir as IAS/IFRS nas contas anuais das empresas cotadas?*

**Resposta:** Sim.

**Pergunta 18**

*É permitida a adopção das IAS/IFRS nas contas consolidadas das outras empresas? Se sim, qual o tipo de empresas?*

**Resposta:** Sim. As empresas com participações estrangeiras, bancos e seguros.

**Pergunta 19**

*É obrigatória a adopção das IAS/IFRS nas contas consolidadas das outras empresas? Se sim, qual o tipo de empresas?*

**Resposta:** Sim. As empresas com participações estrangeiras, bancos e seguros.

**Pergunta 20**

*É permitida a adopção das IAS/IFRS nas contas individuais das outras empresas? Se sim, qual o tipo de empresas?*

**Resposta:** Sim. As empresas com participações estrangeiras, bancos e seguros.

**Pergunta 21**

*É obrigatória a adopção das IAS/IFRS nas contas individuais das outras empresas?  
Se sim, qual o tipo de empresas?*

**Resposta:** Sim. As empresas com participações estrangeiras, bancos e seguros.

**Pergunta 22**

*Ainda no que respeita às opções do Regulamento 1606/2002, mas no âmbito do artigo nono do Regulamento, no que respeita às opções de adiar ou não a aplicação das IAS/IFRS. A Roménia utilizou a opção de adiar a aplicação das IAS/IFRS até 2007 para as empresas cujos títulos de dívida apenas se encontrem admitidos num mercado regulamentado de qualquer EM?*

**Resposta:** Sim.

**Pergunta 23**

*Utilizou a opção de adiar a aplicação das IAS/IFRS até 2007 para as empresas cujos valores mobiliários estão admitidos à negociação pública num Estado não membro e que, para esse efeito, têm vindo a utilizar normas internacionalmente aceites desde um exercício financeiro que começou antes da publicação do Regulamento IAS/IFRS no Jornal Oficial?*

**Resposta:** Sim.

**Pergunta 24**

*A adopção antes de 2005, das IAS/IFRS foi permitida? Se sim, para que tipo de empresas e a partir de quando?*

**Resposta:** Não.



### 8.5.2- CONCLUSÕES

Em função dos contributos facultados, a entrevistada concorda com a generalidade dos cenários descritos, nomeadamente com o facto de inicialmente o sistema contabilístico romeno ter sido influenciado pelo sistema francês. Salienta que este foi o adoptado, porque era o que agregava as características mais ajustadas a um país como a Roménia, devido às suas tradições culturais e às suas necessidades políticas e económicas.

O sistema que foi adoptado tinha como objectivo estratégico compatibilizar o sistema romeno com as Directivas Europeias, tendo passado de um sistema dualista para um sistema contabilístico assente numa base conceptual. Não desfazendo a relevância das anteriores reformas ao normativo contabilístico, até porque deram continuidade a todo um processo que foi desenvolvido no sentido da aplicação das IAS/IFRS.

É de destacar a imposição do Regulamento 1606/2002 como instrumento base para a elaboração das contas consolidadas. Com o desenrolar das negociações para se tornar EM, foram antecipadas mudanças no sentido da implementação das IAS/IFRS, e este compromisso foi feito em conexão com a base jurídica do sistema contabilístico romeno. Por um lado adoptaram-se as IAS/IFRS, e por outro lado, preservaram-se as Directivas Europeias já adoptadas na Roménia.

Neste âmbito e partilhando da opinião, de que o processo de prestação de contas é um factor essencial para a criação de uma economia credível, transparente e aberta, *Mioara Caloeanu* acredita que o processo em desenvolvimento seja necessário e traga ainda mais desafios para a afirmação do normativo contabilístico romeno. Destaca ainda que indubitabilidade da transição da contabilidade baseada em regras, para uma contabilidade baseada em princípios e uma maior separação clara das regras fiscais, é uma realidade importante e motivadora.

Já quanto à importância da tradução das IAS/IFRS para o idioma romeno, e ao papel do ensino da contabilidade, considera que sendo problemáticas complexas são desafios que a Roménia tem vindo a ultrapassar gradualmente com êxito. No que diz respeito às opções no âmbito do artigo quinto do Regulamento as respostas obtidas foram de um modo geral,

idênticas às expressas no documento “ *Implementation of the IAS Regulation (1606/2002) in the EU and EEA* ”.<sup>9</sup>

Neste âmbito e quando se refere à opção de permitir a utilização das IAS/IFRS nas contas anuais das empresas cotadas, *Mioara Caloeanu* refere que a Roménia vai utilizar essa opção, mas adverte que é somente para efeitos de informação. No entanto, quanto à opção de cariz obrigatório, o Estado Romeno não vai usar essa opção, segundo a informação disponibilizada pelo quadro.

Através da adopção do Regulamento é imposto um mínimo em termos de matéria de adopção das IAS/IFRS, estabelecendo-se a permissão de os EM, por opção, alargarem o leque da exigência da sua aplicação a outras entidades. Neste âmbito e quanto à opção para permitir a utilização das IAS/IFRS nas contas consolidadas de outras empresas, a Roménia impõe essa opção às empresas com participação estrangeira, bem como para os Bancos e para as empresas de Seguros. De acordo com a OMFP nº 2374/2007, as entidades que aplicam a regulamentação contabilística em conformidade com as Directivas Europeias (excepto as entidades cujos valores mobiliários estão admitidos à negociação num mercado regulamentado, e que tenham a obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas), podem aplicar os normativos, ou conforme as IAS/IFRS ou conforme a VII Directiva. Quanto à opção de exigir as IAS/IFRS nas contas consolidadas de outras empresas, a Roménia decidiu utilizar essa opção para as instituições de crédito.

No que diz respeito às outras empresas e no que se refere à elaboração das contas anuais, a Roménia decidiu não utilizar a opção de permitir as IAS/IFRS, no entanto deixa a possibilidade de o fazer, mas somente para fins informativos.

Quanto à opção de adiar a aplicação das IAS/IFRS para 2007, para as empresas cujos valores mobiliários estão admitidos à negociação pública num Estado não membro e que, para esse efeito, tem vindo a utilizar normas internacionalmente aceites desde um exercício financeiro que começou antes da publicação do Regulamento das IAS/IFRS, a Roménia também optou por utilizar esta opção. Ainda no que se refere às opções no âmbito do

---

<sup>9</sup> Publicadas em 25/02/2008 e disponíveis em [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options_en.pdf).

artigo 9º do Regulamento foi permitida a adopção das IAS/IFRS antes de 2005, na Roménia.

Em termos conclusivos *Mioara Caloeanu* adverte para a existência de inúmeras Leis e outros actos legislativos no ordenamento contabilístico romeno, o que origina a existência de inúmeras problemas na sua aplicação, que contribuem para as dificuldades acrescidas com que se confrontam todos os que se interessam sobre estas matérias, principalmente os profissionais que as utilizam.

## CONCLUSÃO

No domínio contabilístico romeno tem-se assistido a alterações profundas no âmbito da preparação e divulgação da informação financeira, uma vez que os interessados por esta, actuam globalmente, existindo uma evidente necessidade de conciliar ou unificar normas e práticas contabilísticas, que possam favorecer a comparabilidade da informação, a preparação e divulgação da informação financeira e permitir uma maior consistência dos factores económicos, legais e sociais.

No entanto a formulação do ordenamento contabilístico romeno, à semelhança de outros EM da UE, não ficou indiferente às exigências do seu tecido empresarial, em sintonia com as tendências internacionais vigentes. As características do tecido empresarial, apontam para que os normativos contabilísticos tenham em atenção os diferentes níveis de necessidade de relato financeiro, que vão desde as entidades com valores mobiliários admitidos à negociação, e que correspondem a maiores exigências, até às micro - empresas, sujeitas a um regime mais simplificado.

A harmonização contabilística na Roménia, em conformidade com as directivas europeias e as Normas Internacionais de Contabilidade, foi lançado oficialmente em 1999, e encontra-se actualmente em processo de execução. Na Roménia a harmonização contabilística foi e é um processo realizado a dois níveis: o Europeu e o Internacional. Ambos os sistemas contabilísticos utilizados hoje em dia, o francês e o anglo-saxão, tendem para uma harmonização da contabilidade a nível mundial, que se caracteriza pela utilização de normas comuns pelos diversos países.

Em consequência natural do longo percurso que vem sendo empreendido pelos intervenientes no domínio da harmonização contabilística global surgiu do estabelecimento de uma colaboração mais estreita entre a UE e o IASB, na sequência do qual se assiste a um conjunto de mudanças na estrutura e conteúdo da normalização contabilística no seio da UE. A posição assumida pela UE foi a da adopção do normativo do IASB, mas de o definir como obrigatório apenas para certo tipo de sociedades, em conformidade com o preceituado no artigo quarto do Regulamento (CE) 1606/2002. Neste âmbito a posição da Roménia assentou na preocupação de assegurar uma transição gradual das normas nacionais, para um ambiente das normas IAS/IFRS. No entanto, no âmbito do artigo 5º do

Regulamento cada EM fica com a opção de permitir ou requerer que as contas individuais anuais das sociedades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer EM, bem como as contas consolidadas e/ou individuais das sociedades cujos títulos não sejam negociados publicamente, sejam elaborados em conformidade com as IAS/IFRS. Neste âmbito a transparência das contas não são menos importantes para as PME que pretendem ser competitivas.

Mas apesar de oficialmente na Roménia para as PME não fazerem parte as IFRS, a sua aplicação constitui um verdadeiro desafio, na medida que tem vindo a despertar o interesse pelos diversos utentes da informação financeira, pelo facto de estar a alterar por completo o regime contabilístico romeno, e o sistema contabilístico global, como um todo. Por parte das empresas abrangidas pelo Regulamento das IAS, exige-se um grande esforço, e recursos significativos, principalmente às empresas de menor dimensão cotadas na bolsa.

Apesar das normas internacionais terem sido desenvolvidas à medida das grandes empresas, também as PME romenas confrontam-se com uma nova realidade, e este desafio, não é facilmente exequível devido à carência tanto de competência técnica como de outros recursos que caracteriza a maior parte das PME, que estão frequentemente preocupadas, como poderão alcançar o mais alto grau de transparência, sem colocar em causa a competitividade. Neste âmbito para *Paul Pacter* (2008), a solução passa pela adaptação dos requisitos para as PME, que vai ao encontro do projecto para as PME do IASB. No entanto a tendência do ambiente sócio – político e económico da Roménia, faz prever que no futuro poderá vir a ser adoptado as IFRS para as restantes empresas.

Tendo em atenção o desenvolvimento do nosso trabalho, e às limitações que este trabalho enferma, importa salientar adicionalmente algumas notas conclusivas, dos quais:

- a) O programa de harmonização contabilística foi desenvolvido com timidez, dada as dificuldades inerentes à implementação de um processo abrangente de reformas sobre o ambiente empresarial romeno;
- b) A posição da Roménia assentou na preocupação de assegurar uma transição gradual das normas nacionais, para um ambiente das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS);
- c) Aquando da adopção das IAS/IFRS verificou-se que estas apresentavam diferenças significativas do previsto no normativo contabilístico romeno;

- d) Estas sucessivas mudanças e a não consolidação de um modelo contabilístico, fizeram com que o processo de reforma se alongasse ao longo de muitos anos, com os problemas daí decorrentes, nomeadamente a inexistência de tempo para os utilizadores assimilarem a mudança e interiorizá-la.
- e) Todas as mudanças no sistema contabilístico romeno afectaram sobremaneira a cultura empresarial, e a sua extensão e complexidade foram influenciadas pela dimensão e complexidade das empresas; pelo papel atribuído à informação financeira na tomada de decisão, e pelas diferenças existentes entre o normativo nacional e as IAS/IFRS.
- f) A adopção das IAS/IFRS é mais do que uma mudança na regulamentação contabilística, é um novo processo de avaliação do desempenho empresarial, que irá alterar de forma decisiva a maneira de trabalhar e impor mudanças decisivas no processo contabilístico romeno.
- g) As IAS/IFRS têm vindo a despertar o interesse dos diversos utentes da informação financeira, por alterarem por completo o regime contabilístico romeno.
- h) É igualmente notória, alguma reticência na sua aplicação pelas PME romenas.

## BIBLIOGRAFIA

Amaral, C. X., 2001, "Processo de Harmonização Contabilística Internacional: "Tendências Actuais", (Instituto Universitário de Desenvolvimento e Promoção Social – Pólo de Viseu do Centro Regional das Beiras da Universidade Católica Portuguesa).

Anghelache, G., 2004, "Piata de capital - Caracteristici. Evolutii.Tranzactii, Editura Economic, Bucureti", (Online) available at: <http://steconomice.uoradea.ro/anale/volume/2008/v3-finances-banks-accountancy/046.pdf>, February, 09;

Bacelar, S., 1999, "Relatório de Aula Teórico-Prática sobre Amostragem nas Ciências Sociais", FEP, Porto, Universidade do Porto;

Belkaoui, A. R., 1992, "Accounting Theor"y, 3<sup>a</sup> Edition, The Dryden Press, Londres;

Bogdan e tal (2004), "Principalele Probleme Controversate Ale Programului de armonizare Contabilă Din România" Universitatea din Oradea, Facultatea de StiinŃe Economice, Str. Armatei Române nr.5, (Online) available at: <http://anale.steconomice.evonet.ro/arhiva/2004/20.pdf>, February,09;

Boghicevici, C., 2009, "IMM-Urile - Principalul Motor de Dezvoltare Economică", (Online) available at: <http://www.adevarul.ro/articole/imm-urile-principalul-motor-de-dezvoltare-economica.html>, February,09

Casta, J. F., 2009," Aspecte Generale Privind Normalizarea Si Armonizarea Contabilitatii" (Online) available at: [http://facultate.regielive.ro/seminarii/contabilitate/contabilitate\\_aprofundata-40300.html?in=seminarii&s=financiar](http://facultate.regielive.ro/seminarii/contabilitate/contabilitate_aprofundata-40300.html?in=seminarii&s=financiar), January,09.

CECCAR, 2004, "Congresul profesiei contabile din Romania", (Online) available at: <http://www.ceccar.ro/?P=A306>, February,09.

Ernst & Young, 2008, - Ernst & Young, "Financial Reporting in Romania," August 2008. Available at: <http://www.estandardsforum.org/romania/standards/international-financial-reporting-standards>, February, 09.

Deaconu, A. (2003), Impactul convergenŃei contabile asupra reglementărilor și practicilor naŃionale, volumul *ConferinŃei internaŃionale Contabilitatea Mileniului III*, Cluj-Napoca.

Ding, Y., O.-K. Hope, T. Jeanjean e H. Stolowy (2007), "Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 26, No 1, pp. 1-38

Dogariu, Camelia, Enathe Murekabiri Urimunbeshi, and Muvuny Bonaventure. (2008) "The accounting harmonization in the process of national reform in base of the IAS / IFRS standards." *The Annals of The "Ștefan cel Mare" University Suceava. Fascicle of The Faculty of Economics and Public Administration* 8(2008): 124-28

European Commission, 1995, - European Commission, "Implementation of the IAS Regulation (1606/2002) in the EU and EEA," Available at: from European Commission website. Accessed on February, 2009;

FEE – Fédération des Experts Comptables Européens, (2002), *Discussion paper on Enforcement of IFRS within Europe*; <http://www.iasplus.com/restruct/euro2002.htm> (acedido em 16 Maio 2008)

Fercane, N.; Megan, O.; Popa, A et al (2006), "Sistemul Contabil Românesc la Cumpăna Dintre Orientări Pregătite sau Nu Pentru Aplicarea Efectivă a IAS/IFRS?" Facultatea de Științe Economice Timisoara (Online) available at: <http://anale.steconomice.evonet.ro/arhiva/2006/finante-contabilitate-si-banci/15.pdf>, June, 08;

Farcane N., Popa A., (2008) "*Recent evolutions regarding IFRS for SMEs*", Accounting e Management Information Systems, Supl.

Feleagă, N. & Feleagă, L. (2007), *Contabilitate consolidată. O abordare europeană și internațională*, Editura Economică, București

Feleagă, L., Feleagă, N – *IFRS pentru întreprinderi mici și mijlocii : un proiect oportun pentru România?*, Congresul profesiei contabile din România, CECCAR, București, 2008.

Gandía, J.L. e García, M.A.(2001)- "La armonización de la contabilidad y la auditoría en Europa. In J.A. Lainez "(Coordinador), *Manual de Contabilidad internacional*. Madrid: Ediciones Pirámide.

Ghiglione, R., e Matolon, B. (1992), "O Inquérito, Teoria e Prática", Oeiras, Celta Editora;

Gonçalves, A., 2004, "o Papel do Revisor Nas Pequenas e Médias Empresas", Revista nº 26 da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas de Julho/Setembro. (Online) available at: [http://www.oroc.pt/revista/detalhe\\_artigo.php?id=46](http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=46), December, 08;



Horlaci, C. "Financial Reporting in Romania" ERNST & YOUNG SRL, (Online) available at: <http://rbd.doingbusiness.ro/en/3/romanian-business-climate/1/40/financial-reporting-in-romania>

Hulle, K. V., 1997, "La Armonización Contable Europea: Una Nueva Estrategia de Cara a la Armonización Internacional", in AA.VV., Estudios de Contabilidad y Auditoría, ICAC, Madrid, 87-106;

Iancu, Elena (2005), "Analiza Diagnostic a Sistemului Contabil Din România", Rezumatul tezei de doctorat, Academia de Studii Economice, Facultatea de Contabilitate Si Informatica de Gestiune, Conducator stiintific, Prof. Univ. Dr. Mihai Ristea, Bucuresti, (Online) available at: <http://www.google.pt/search?hl=pt-PT&q=reform%C4%83+a+sistemului+rom%C3%A2nesc+de+contabilitate+%C5%9Fi+de+guvern%C2C+Departamentul+pentru+Dezvoltare+Interna%C5%A3ional%C4%83+din+Marea+Britanie+%28DFID%29&btnG=Pesquisa+do+Google&meta=&aq=f&oq=pt>, November, 2008;

Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas (IAPMEI), 2004. (Online) available at: <http://www.apsiot.pt/ProjectoPoefds/PMEConceito.html>, October, 08;

King, N., Beattie, A., Cristescu, AM, Weetman, P. (2001), "Developing accounting and audit in a transition economy: the Romanian experience", *European Accounting Review*, vol. 10.

Larson, R. K.; Street, D. L. (2006), "Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms' survey. *Journal of Accounting, Auditing and Taxation*. v.13, p.89-119

Lemos, E. F., 2006," Diferenças Conceptuais entre a Normativa Contabilística Internacional e a Portuguesa" (Online) available at: <http://br.monografias.com/trabalhos/normativa-contabilistica/normativa-contabilistica2.shtml>, August, 08;

Malciu, L. & Feleagă, N. (2004), *Reglementare și practici de consolidare a conturilor. Din orele astrale ale Europei contabile*, Editura CECCAR, București

Munteanu, V. (1998), *Grupurile de societăți: consolidarea contabilă*, Editura Economică, București

Munteanu, V., 2006,"Alinierea Contabilității Românești la Standardele Internaționale (I.A.S)- Cerința A Integrării României în Uniunea Europeană", Universitatea Româno – Americană București, (Online) available at:

<http://anale.steconomice.evonet.ro/arhiva/2006/finante-contabilitate-si-banci/13.pdf>, January,09;

Nobes, C. (1996b), *International Guide to Interpreting Company Accounts 1996-97*, FT Financial Publishing, Pearson Professional Limited, Londres;

Nobes, C.; Parker, R.,1998, "Comparative International Accounting". 5.<sup>a</sup> ed.: Prentice Hall, (UK) International, Hertfordshire. Londres;

Nobes, C.e Alexander, D., 1994, "A European Introduction to Financial Accounting", Prentice Hall (UK) International, Hertfordshire. Londres;

Pacter, P., 2008, "IFRS for Non-publicly Accountable Entities (NPAEs)", (Online) available at: <http://www.iasb.org/Current+Projects/IASB+Projects/Small+and+Medium-sized+Entities/Small+and+Medium-sized+Entities.htm>, February,09;

Pires, A. M.; Rodrigues, J. P., 2005, "Da evolução contabilística na UE ao Decreto-Lei nº. 35/2005", *Revista OROC* nº 31 de Outubro e Dezembro de 2005;

Pires, A. M.M., e Rodrigues, F. J. P. A., (2008), "O Impacto da adopção das NIC/NIRF nas Micro e PME's Portuguesas". Editora: Asociación Española de Contabilidad y Administración. Citação: Encuentro AECA. XIII. Aveiro, 2008. Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Bragança, Instituto Politécnico de Bragança, Campus de Santa Apolónia.

Pitulice, C. (2007), *Teorie și practică privind grupurile de societăți și situațiile financiare consolidate*, Editura Contaplus, Ploiești

Roberts, A., 2000, "The recent Romanian accounting reforms: another case of culturalintruion?. in Y. Kalyuzhnova" and M. Taylor (eds.) *Transitional Economies: Banking,Finance, Institutions*, Basinstoke: Palgrave Publishers Ltd, pp. 146-166;

Sabău, C., 2009, "Situațiile financiare în contabilitatea anglo-saxonă în situațiile financiare armonizate în contabilitatea românească", Prof.Dr.Ec. Crăciun Sabău, Universitatea Creștină "Dimitrie Cantemir" Timișoara Asist.Ec. Adina POPA, Universitatea "Politehnica", (Online) available at: [http://facultate.regielive.ro/proiecte/contabilitate/armonizarea\\_cu\\_standardele\\_internationale\\_de\\_contabilitate\\_cu\\_privire\\_la\\_activele\\_imobilizate-54766.html](http://facultate.regielive.ro/proiecte/contabilitate/armonizarea_cu_standardele_internationale_de_contabilitate_cu_privire_la_activele_imobilizate-54766.html), November 2008;

Săcărin, M. (2001), *Contabilitatea grupurilor multinaționale*, Editura Economică, București

Săcărin, M. (2002), *Grupurile de societăți și repere ale interpretării conturilor consolidate*, Editura Economică, București

Stoica, V., 2006, “Piete de capital și produse bursiere”, Editura Universitară, București, (Online) available at: <http://steconomice.uoradea.ro/anale/volume/2008/v3-finance-banks-accountancy/046.pdf>, January, 09;

Tiron-Tudor, A. (2000), *Consolidarea conturilor*, Editura Tribuna Economică, București.

Tiron-Tudor, A. (coord.) (2005), *Combinări de întreprinderi. Fuziuni și Achiziții*, Editura Accent, Cluj-Napoca

Toma, Marin (2008), “As PME como Contributo para a Investigação e Desenvolvimento”, Sessão de Encerramento do XVII Seminário Internacional do CILEA, no Euro parque em St<sup>a</sup> Maria da Feira, (Online) available at: [http://www.ctoc.pt/noticias\\_site/detalhes.php?id=28622](http://www.ctoc.pt/noticias_site/detalhes.php?id=28622), February, 09;

Trow, David, 2003, “Reforma Sistemului Contabil Romanesc Are Nevoie de Reguli Clare”, (Online) available at: <http://www.zf.ro/opinii/reforma-sistemului-contabil-romanesc-are-nevoie-de-reguli-clare-2989003/>, January, 2009;

Trow, David, 2004, “Reforma Sistemului Contabili – ultima etapa?”, (Online) available at: <http://www.zf.ro/analiza/reforma-sistemului-contabil-ultima-etapa-2965606/>, January, 2009;

Tryphon, A. & Vonèche, J., 1996, “Piaget-Vygotsky – The Social Genesis of Thought”. Hove: Psychology Press. Timisoara, 101 și urm (Online) available at: <http://anale.steconomice.evonet.ro/arhiva/2004/20.pdf>, January, 09;

Tudor, A., Mutiu, A., 2007, “Important stages in the development of Romanian accounting profession”, *Revista Española de Historia de la Contabilidad*, Spanish Journal of Accounting History, n<sup>o</sup> 6 Junio 2007, (Online) available at: [http://www.decomputis.org/dc/articulos\\_doctrinales/tiron\\_mutiu6.pdf](http://www.decomputis.org/dc/articulos_doctrinales/tiron_mutiu6.pdf), January, 09;

Vellan, I. (2004). “*Implementation of International Accounting Standards in Poland: Can True Convergence be Achieved in Practice?*”, *Accounting in Europe*, Vol.1:1, pp. 143 – 167.

Vicente, P., Reis, E. e Ferrão, F. (1996), “Sondagens - A amostragem como factor decisivo da qualidade”, Lisboa, Edições Sílabo;

União Europeia, Comunicação **COM** (2007) 394, de 10 de Julho de 2007, sobre um ambiente simplificado para as empresas das áreas do direito das sociedades comerciais, da contabilidade e auditoria, com o objectivo de definir regras mais simplificadas de relato financeiro para as PME, prevendo-se a introdução na IV Directiva da UE relativa às contas anuais, de uma categoria de “micro entidade”.

Conselho da Comunidade Económica Europeia, **CCEE**, 1978, “Contas Anuais de Certas Formas de Sociedade”, Directiva 78/660/CEE, aprovada em 25 de Julho (4ª Directiva), Bruxelas.

\_\_\_\_\_, **CCEE**, 1983, “Contas Consolidadas”, Directiva 83/349/CEE, aprovada em 13 de Junho (7ª Directiva), Bruxelas.

\_\_\_\_\_, **CCEE**, 1986, “Relativa às contas anuais e às contas consolidadas dos bancos e outras entidades financeiras”, Directiva 86/635/CEE, aprovada em 8 de Dezembro, Bruxelas.

\_\_\_\_\_, **CCEE**, 1991, de 19 de Dezembro de 1991, relativo às contas anuais e das contas consolidadas das empresas de seguros Directiva 91/674/CEE.

\_\_\_\_\_, **CCEE**, 2001, “Regras de Valorimetria aplicáveis às contas individuais e consolidadas de certas formas de sociedade, bem como dos bancos e outras instituições”, Directiva 2001/65/CEE, aprovada em 27 de Setembro, Bruxelas.

\_\_\_\_\_, **CCEE**, 2003, “Altera as directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE e 91/674/CEE do Conselho relativo às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedade, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros”, Directiva 2003/51/CE, aprovada em 18 de Junho, Bruxelas.

**DIRECTIVA** 2006/43/CE A PARLAMENTULUI EUROPEAN A CONSILIULUI din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului (Text cu relevanță pentru SEE) (JO L 157, 9.6.2006, p. 87).

Directiva Consiliului Europei 79/409 EEC privind conservarea pasarilor salbatice adoptata la 2 aprilie 1979.

Comissão Europeia, **CE**, 1996, Recomendação da Comissão (96/280/CE), de 3 de Abril de 1996, relativa à definição de pequenas e médias empresas (texto relevante para efeitos de

EEE), Jurnal Oficial nº L 107 de 30/04/1996 P. 4 – 9.  
[http://ec.europa.eu/environment/ecolabel/pdf/sme\\_fees/96280\\_pt.pdf](http://ec.europa.eu/environment/ecolabel/pdf/sme_fees/96280_pt.pdf)

Comissão de Normalização Contabilística, **CNC**, Preâmbulo do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de Julho de 2002, (Online) available at: [http://www.min-financas.pt/inf\\_economica/SNC\\_DL\\_premb.pdf](http://www.min-financas.pt/inf_economica/SNC_DL_premb.pdf), December, 08.

Hotărârea guvernului (**OG**) nr.704/1993 pentru aplicarea legii contabilitatii, Monitorul Oficial al României nr. 303bis/22.12.1993 [Government decision no. 704/1993 for the implementation of the Accounting Law no. 82/1991, Official Journal of Romania no. 303bis/22.12.1993]

\_\_\_\_\_, **OG** nr. 941/2004 din 10 iunie pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 198/2004 privind unele măsuri prealabile lucrărilor de construcție de autostrăzi și drumuri naționale.

\_\_\_\_\_, **OG** n° 25/2002, din 17 ianuarie 2002, pentru modificarea Hotărârii Guvernului nr. 332/2001 privind denumirea, marcarea compoziției fibroase și etichetarea produselor textile.

\_\_\_\_\_, **OG** nr. 2170/2004 din 30/11/privind aprobarea Strategiei de țară pentru implementarea Planului de acțiune pe țară în vederea îmbunătățirii raportărilor financiare în România și unele măsuri pentru organizarea Colegiului Consultativ al Contabilitatii.

\_\_\_\_\_, **OG** nr. 3/1997a fost aprobată și modificată prin Legea nr. 69/1997 și a fost publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 32 din 27 februarie 1997, publicată în Monitorul Oficial cu numărul 83 din data de 7 mai 1997.

\_\_\_\_\_, **OG** nr. 75/1999, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 256 din 4 iunie 1999 a fost aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.133/2002, publicată în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 230 din 5 aprilie 2002 și a mai fost modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 67/2002, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 12/2003 publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 38 din 23 ianuarie 2003.

\_\_\_\_\_, **OG** nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților a fost publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 430 din 2 septembrie 2000, și a fost aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 375/2002.

Legea contabilitatii (**Lei**) nr. 82/1991, Monitorul Oficial nr. 265/27.12.1991, republicată în Monitorul oficial al României nr. 454/18.06.2008 [Accounting Law no. 82/1991, Official Journal of Romania nr. 265/27.12.1991, revised, Official Journal no. 454/18.06.2008]

\_\_\_\_\_, **Lei** privind normele de tehnica legislativa pentru elaborarea actelor normative nr. 24/2000, republicata în 2004, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 777 din 25 august 2004, si modificata si completata prin legea nr. 49/13.03.2007 [Law no. 24/2000 regarding the legislative technique for the establishment of legislative acts, revised in 2004, Official Journal of Romania, Part I, no. 777/25.08.2004, and modified by the Law no. 49/13.03.2007]

\_\_\_\_\_, **Lei** nr. 133 din 19 martie 2002 pentru aprobarea ordonanței de urgență a guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar. emitent: parlamentul. publicata in: monitorul oficial nr. 230 din 5 aprilie 2002.

\_\_\_\_\_, **Lei** nr. 514 din 12 iulie 2002 pentru aprobarea ordonanței de urgență a guvernului nr. 25/2002 privind aprobarea statutului comisiei naționale a valorilor mobiliare. Emitent: Parlamentul. Publicat: monitorul oficial nr. 539 din 24 iulie 2002.

\_\_\_\_\_, **Lei** nr. 15 din 24 martie 1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

\_\_\_\_\_, **Lei** nr. 175/2006, *m. Of. Nr. 438 din 22 mai 2006*, Parlamentul României, Camera Deputaților Senatul, privind aprobarea ordonanței guvernului nr. 27/2006 pentru modificarea și completarea legii nr. 346/2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii.

\_\_\_\_\_, **Lei** nr. 52 din 7 iulie 1994 privind valorile mobiliare și bursele de valori. Publicat in Monitorul Oficial 210 din 11 august 1994 (M. Of. 210/1994)

\_\_\_\_\_, **Lei** nr. 346 din 14 iulie 2004 privind stimularea infiintarii si dezvoltarii intreprinderilor mici si mijlocii. publicat in monitorul oficial 681 din 29 iulie 2004 (m. of. 681/2004)

\_\_\_\_\_, **Lei** nr. 571/2003 din 22 decembrie, privind Codul fiscal. Publicata in Monitorul Oficial, Partea I nr. 112 din 06/02/2004.

\_\_\_\_\_, **Lei** nr. 31/1990 din 16 noiembrie, privind societățile comerciale. Republicat in Monitorul Oficial, Partea I nr. 1066 din 17/11/2004.

\_\_\_\_\_, **Lei** nr. 259/2007 din 19/07/2007. Publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 506 din 27/07/2007 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991.

\_\_\_\_\_, **Lei** nr. 375/2002, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 436 din 21 iunie 2002, și rectificată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 478 din 4 iulie 2002.

\_\_\_\_\_, **Lei** nr. 297/2004 privind piața de capital, publicată în Monitorul Oficial nr. 571/29.06.2004.

**Memorando** de Acordo sobre troca de informações com a "*Comisia Nationala a Valorilor Mobiliare*" da Roménia, assinado em Lisboa, em 2001.

Ordonanța de Urgență a Guvernului (**OUG**) nr. 90/2008, ordonanța de urgență privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate publicat în monitorul oficial, partea I nr. 481 din 30/06/2008

\_\_\_\_\_, **OUG** nr.24/2005 din 24 martie pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

\_\_\_\_\_, **OUG** nr. 138/2000 din data de 14 septembrie, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 479 din data de 2 octombrie 2000.

\_\_\_\_\_, **OUG** nr.24/2005 din 12 iulie pentru modificarea alin. (2) al art. 7 din Ordonanța Guvernului nr. 80/2001 privind stabilirea unor normative de cheltuieli pentru autoritățile administrației publice și instituțiile publice.

\_\_\_\_\_, **OUG** nr.25/2002 din 30 ianuarie privind unele măsuri de urmărire a executării obligațiilor asumate prin contractele de privatizare a societăților comerciale.

\_\_\_\_\_, **OUG** nr.27/2006 din 29 martie privind salarizarea și alte drepturi ale judecătorilor, procurorilor și altor categorii de personal din sistemul justiției.

\_\_\_\_\_, **OUG** nr 2170/2004 din 30/11 privind aprobarea strategiei de țară pentru implementarea planului de acțiune pe țară în vederea îmbunătățirii raportărilor financiare în România și unele măsuri pentru organizarea colegiului consultativ al contabilității.

Ordinul Ministrului Finanțelor Publice (**OMFP**) nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene, Monitorul Oficial nr. 1080 bis/30.11.2005 [Order of the Minister of Public Finances no. 1752/2005 for the approval of accounting regulations in accordance with the European Directives, Official Journal, no. 1080 bis/30.11.2005]

\_\_\_\_\_, **OMFP** nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a CEE și cu Standardele de Contabilitate InternaŃionale, Monitorul Oficial, nr. 85/20.02.2001 [Order of the Minister of Public Finances no. 94/2001 for the approval of the accounting regulations harmonized with the 4th European Directive and International Accounting Standards, Official Journal, no. 85/20.02.2001]

\_\_\_\_\_, **OMFP** nr. 403/1999 privind aprobarea reglementarilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene (CEE) si cu Standardele de Contabilitate Internationale, Monitorul Oficial al României, nr. 480/4.10.1999 [Order of the Minister of Finances no. 403/1999 for the approval of the accounting regulations harmonized with the 4th European Directive and International Accounting Standards, Official Journal of Romania, no. 480/4.10.1999]

\_\_\_\_\_, **OMFP** nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, nr. 279/25.04.2002 [Order of the Minister of Public Finances no. 306/2002 for the approval of the simplified accounting regulations harmonized with the European Directives, Official Journal of Romania, no. 279/25.04.2002]

\_\_\_\_\_, **OMFP** nr. 1775/2004 privind unele reglementari în domeniul contabilitatii, Monitorul Oficial al României nr. 27 bis/10.01.2005 [Order of the Minister of Public Finances no. 1775/2004 regarding some regulations in accounting, Official Journal of Romania no. 27 bis/10.01.2005]

\_\_\_\_\_, **OMFP** nr.1121/2006 privind aplicarea Standardelor Internationale de Raportare Financiara, Monitorul Oficial al României, nr. 602/12.07.2006 [Order of the Minister of Public Finances no. 1121/2006 for the application of the International Financial Reporting Standards, Official Journal of Romania, no. 602/12.07.2006]

\_\_\_\_\_, **OMFP** nr. 907/2005 privind aprobarea categoriilor de persoane juridice care aplică reglementări contabile conforme cu Standardele InternaŃionale de Raportare Financiară, respectiv reglementări contabile conforme cu directivele europene, cu modificările si completările ulterioare, publicat în Monitorul Oficial nr. 597 din 11.07.2005.

\_\_\_\_\_, **OMFP** nr. 2374/2007 din 12 decembrie privind modificarea și completarea OMFP 1.752/2005.

\_\_\_\_\_, **OMFP** nr. 1660/2000 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a ComunităŃii Economice Europene si cu Standardele InternaŃionale de Contabilitate;

\_\_\_\_\_, **OMFP** nr. 772/2000 din 2 iunie de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor Publicat in Monitorul Oficial 374 din 11 august 2000 (M. Of. 374/2000)



\_\_\_\_\_, **OMFP** nr. 189/ 2001 HOTĂRÂRE nr.189 din 26 ianuarie 2001 privind unele măsuri referitoare la efectuarea deplasărilor în străinătate, în interes de serviciu, de către demnitarii și asimilații acestora din administrația publică

\_\_\_\_\_, **OMFP** nr. 1784/2002 din 23 decembrie pentru aprobarea Precizarilor privind unele masuri referitoare la încheierea exercitiului financiar pe anul 2002 la persoanele juridice care, potrivit prevederilor Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, au obligatia sa întocmeasca situatii financiare anuale Publicat in Monitorul Oficial 21 din 16 ianuarie 2003 (M. Of. 21/2003)

\_\_\_\_\_, **OMFP** nr. 1742/2002 din 17 decembrie privind aprobarea Reglementarilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene si cu Standardele Internationale de Contabilitate aplicabile institutiilor reglementate si supravegheate de Comisia Nationala a Valorilor Mobiliare Publicat in Monitorul Oficial 947 din 23 decembrie 2002 (M. Of. 947/2002)

\_\_\_\_\_, **OMFP nr.** 1827/2003 din 22 decembrie privind modificarea si completarea unor reglementari in domeniul contabilitatii Act emis de: Ministerul Finantelor Publice act publicat in: monitorul oficial nr. 53 din 22 ianuarie 2004.

\_\_\_\_\_, **OMFP** nr. 2001/2006 privind modificarea și completarea în „Monitorul oficial” nr. 994 din 13 decembrie. 2006.

\_\_\_\_\_, **OMFP** nr . 1850/2004, privind registrele si formularele financiar-contabile, M. Of. nr. 23 bis din 7 ianuarie 2005.

\_\_\_\_\_, **OMFP** nr . 2264/2001, pentru aprobarea modelelor formularelor specifice cu regim special privind activitatea financiară si contabilă si normelor privind întocmirea si utilizarea acestora, M. Of. nr. 136 din 21 februarie 2002.

\_\_\_\_\_, **OMFP** nr . 103/1999 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene si cu Standardele de Contabilitate Internaționale.

\_\_\_\_\_, **OMFP** nr. 1784/2002 din 23 decembrie 2002 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la încheierea exercițiului financiar pe anul 2002 la persoanele juridice care, potrivit prevederilor Legii contabilității nr. **82/1991**, republicată, au obligația să întocmească situații financiare anuale.

\_\_\_\_\_, **OMFP** nr. 990/2002 din 26 iulie al ministrului finanțelor publice pentru completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate.

**ORDONANȚĂ** nr.3 din 27 iulie 1992 privind taxa pe valoarea adăugată.

Parlamento Europeu, **PE**, 2002,” Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu Relativo à Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade”, Proposta de regulamento, 1999-2004 (COM (2001) 80 – C5-0061/2001 –2001/0044(COD)) (Online) available at:

<http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/committees/juri/20020225/462027PT.pdf>, July, 08.

\_\_\_\_\_, **PE**, 2003, Resolução do Parlamento Europeu sobre os progressos realizados pela Roménia na via da adesão (COM(2003) 676 – C5-0534/2003 – 2003/2203(INI)) A5-0103/2004 - Relatório: Baroness Nicholson of Winterbourne 02/03/2004/ 5.

**Proiectul** de expunere al standardului international de raportare financiara propus pentru intreprinderile mici si mijlocii (IMM). Artigo publicado em 18 de Setembro de 2007. (Online) available at: [http://www.contabilul.ro/a/2131/Proiectul de expunere al standardului international de raportare financiara propus pentru intreprinderile mici si mijlocii \(IMM\).html](http://www.contabilul.ro/a/2131/Proiectul_de_expunere_al_standardului_international_de_raportare_financiara_propus_pentru_intreprinderile_mici_si_mijlocii_(IMM).html), January, 09.

**Proiectul** IASB asupra Standardelor de Contabilitate pentru IMM-uri, Paul Pacter, Director IASB pe Standarde pentru Întreprinderile mici si mijlocii, Congresul al XVI-lea al profesiei contabile din România - Profesia contabilă si Globalizarea, CECCAR, Bucuresti, 15 septembrie 2006.

**Proiect** de aviz al Comisiei pentru afaceri juridice destinat Comisiei pentru afaceri economice si monetare privind standardele internationale de raportare financiară (IFRS) si guvernanta at [www.europarl.europa.eu/sides/](http://www.europarl.europa.eu/sides/)

**Proiect de expunere** - Standardul International de Raportare Financiara pentru intreprinderi mici si mijlocii at [www.contabilul.ro](http://www.contabilul.ro)

União Europeia, **UE**, 2002, **Regulamento** (CE) nº. 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade, publicação Jornal Oficial L 243/1 de 11 de Setembro de 2002. (Online) available at: [http://www.cnc.min-financas.pt/Documentos/Reg\\_1606\\_02\\_IAS\\_pt.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/Documentos/Reg_1606_02_IAS_pt.pdf), May, 08.

\_\_\_\_\_, Regulamento (CE) nº 297/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho de 11 de Março de 2008.

\_\_\_\_\_, Regulamento nº 1606/2002/CE, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade. 19 Jul. 2002. [Emlinha]. Bruxelas. Jornal Oficial da União Europeia L 243,

\_\_\_\_\_, Regulamento nº 1725/2003/CE, que adopta certas normas internacionais de contabilidade. 21 Set. 2003. [Em linha]. Bruxelas. Jornal Oficial da União Europeia L 261, de 13 Out. de 2003. CCE [Comissão das Comunidades Europeias] (2003a). Disponível em <http://europa.eu.int/eur-lex/pt/>.

**Recomendação** da Comissão 2003/361/CE, de 6 de Maio de 2003, relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas (texto relevante para efeitos do EEE), JO L 124 de 20.5.2003, p. 36-41. (Online) available at: [http://ec.europa.eu/enterprise/enterprise\\_policy/sme\\_definition/sme\\_user\\_guide\\_pt.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/enterprise_policy/sme_definition/sme_user_guide_pt.pdf), May, 08.

**Recomendação** da Comissão 96/280/CE, de 3 de Abril de 1996, relativa à definição de PME.

**Relatório** da Comissão das Comunidades Europeias, ao Conselho e ao Parlamento Europeu de 24 de Abril de 2008 COM (2008) 215 final, sobre a aplicação do Regulamento 1606/2002.

**Relatório** Geral de Acompanhamento de Maio de 2006 (MEMO/06/201 – Bruxelas/16 de Maio de 2006), sobre o estado de preparação para a adesão à UE pela Roménia.

**BVB** - <http://www.bvb.ro/InvestorCenter/MarketInstitutions/index.aspx>

<b>Bucharest</b>	<b>Stock</b>	<b>Exchange</b>	<b>Regulations</b>	-
<a href="http://www.bvb.ro/Regulations/Regulamente.aspx">http://www.bvb.ro/Regulations/Regulamente.aspx</a>				

**CNIPMMR** (Consiliul National Al Intreprinderilor Private Mici Si Mijlocii Din Romania) (Online) available at: [www.immromania.ro](http://www.immromania.ro), June, 08.

**CMVM** [Comissão de Mercados e Valores Mobiliários]. Apresentação: O Que é a CMVM? Disponível em: <http://www.cmvm.pt>.

**CMVM** - <http://www.cmvm.pt/NR/exeres/7CDE89F4-8E79-4AB2-8AB6-869C929C78A9.htm>

**Ernst & Young IFRS website** - <http://www.ey.com/ifrs>

**Europa.** Portal da União Europeia – Tratado de Roma [download]. Eurolex (Online) available at: [http://europa.eu/index\\_pt.htm](http://europa.eu/index_pt.htm), June, 08.

**EEA** “Implementation of the IAS Regulation (1606/2002) in the EU and EEA, Publicadas em 25/02/2008 e (Online) available at: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options_en.pdf), June, 08.

**IASB** - [www.iasb.com](http://www.iasb.com)

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

**KPMG Faculty Portal** - [www.kpmg.com](http://www.kpmg.com)

**IFRS resources as well as US GAAP** - <http://www.kpmgfacultyportal.com/>

[http://steconomice.uoradea.ro/anale/en\\_volum-2006-finance-accounting-and-banks.html](http://steconomice.uoradea.ro/anale/en_volum-2006-finance-accounting-and-banks.html)

[www.immromania.ro](http://www.immromania.ro)

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options_en.pdf).

International Financial Reporting Standard for Small and Mediumsized Entities - [www.iasb.org](http://www.iasb.org)

DELOITTE (2008) *Implementation of the IAS Regulation (1606/2002) in the EU and EEA*, [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options_en.pdf) - (acedido em 11 Junho 2008)

Basis for conclusions on Exposure Draft - IFRS for Small and Medium-sized Entities at [www.iasb.org](http://www.iasb.org)

## **ANEXOS**

## ANEXO 1

Sou a Maria Salomé Ferreira Duarte de Sousa, aluna do mestrado em auditoria, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

A minha tese de mestrado é sobre o Estado Membro da Roménia, no que se refere os termos do disposto no Regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002.

Que determina adopção das normas internacionais de contabilidade (NIC) para as empresas cotadas, dando no entanto, aos Estados Membros a opção de permitirem ou exigirem, se assim o entenderem, a utilização dessas normas para as entidades não cotadas.

Dada a Vossa localização e experiência neste País, caso seja possível gostaria de pedir a Vosso contributo em termos de disponibilização de informação contabilística, financeira, fiscal, política, económica ou outro tipo de informação para este estudo.

Estando ainda numa fase preliminar do estudo, a minha pesquisa de momento, passa por algumas questões, que desde já agradeço pela disponibilidade prestada.

Pedido de informação:

- Plano Oficial de Contabilidade da Roménia antes e após regulamento;
- Legislação fiscal e contabilística da Roménia, antes e após o regulamento;
- Critérios valorimétricos, princípios contabilísticos.

## QUESTÕES:

1. Estão obrigados a aplicar as normas internacionais de contabilidade nas empresas cotados na bolsa?
2. Se afirmativo, desde quando?
3. Caso não estejam cotados, qual a razão dessa opção?
4. Qual a opção tomada pela Roménia face a adopção das Normas internacionais de contabilidade para as pequenas e médias empresas, ié, para as empresas não cotadas?
5. As razões que levou a Roménia a fazer essa opção para as empresas não cotadas?
6. As dificuldades encontradas em adoptar as normas internacionais de contabilidade?
7. As diferenças encontradas entre o normativo internacional e o da Roménia?
8. Principais impactos contabilísticos e fiscais na Roménia na adopção das normas?
9. Quais os aspectos mais relevantes para o ordenamento contabilístico da Roménia?
10. Quais razões estruturais e conjunturais da Roménia que mais se reflectiram nesta mudança?
11. Que organismos contabilísticos existem, e quais as suas competências?
12. Qual a Vossa opinião face a todo este processo?

Muito obrigado.

## ANEXO 2

Sou a Maria Salomé Ferreira Duarte de Sousa, uma aluna do Mestrado em Auditoria, no Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

A minha tese de mestrado é sobre o Estado Membro da Roménia, no que se refere os termos do disposto no Regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002.

Que determina adopção das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) para as empresas cotadas, dando no entanto, aos Estados Membros a opção de permitirem ou exigirem, se assim o entenderem, a utilização dessas normas para as entidades não cotadas.

Dada a Vossa localização e experiência neste País, caso seja possível gostaria de pedir a Vosso contributo em termos de disponibilização de informação contabilística, financeira, fiscal, política, económica ou outro tipo de informação para este estudo.

Estando ainda numa fase preliminar do estudo, a minha pesquisa de momento, passa por algumas questões, que desde já agradeço pela disponibilidade prestada.

<b>1- A adesão da Roménia na União Europeia teve implicações a nível:</b>	
- Contabilístico	
- Fiscal	
- Político	
- Económico	
- Legislativo	
- Outros	

<b>2- Que tipo de interesses levou a Roménia a entrar na União Europeia?</b>	
- Contabilístico	
- Fiscal	
- Político	
- Económico	
- Legislativo	
- Outros	

<b>3 - Assinale caso exista, a referida documentação:</b>	
- Legislação Contabilística	
- Legislação Fiscal	
- Calendário Contabilístico	
- Calendário Fiscal	
- Estatuto das Directivas Contabilísticas	
- Estatuto das Directivas Fiscais	
- Documento Oficial da Estrutura Conceptual Normalização Contabilística	



<b>4 - Assinale os Modelos de Sistemas de Normalização Contabilísticos utilizados na Roménia:</b>	
- Modelo da Europa Continental	
- Modelo Anglo - Saxónico	
- Modelo Francês	

<b>5 - Existe Organismos de Normalização Contabilística na Roménia?</b>	
Sim	
Não	

<b>6 - O Modelo de Estrutura Conceptual de Normalização Contabilístico segue um padrão organizacional?</b>	
Sim	
Não	

<b>7- São conhecidas pela classe dos Contabilísticos, as competências dos Organismos Normalizadores?</b>	
Sim	
Não	

<b>8 - É do Vosso conhecimento o processo de evolução da adopção das Normas Internacionais de Contabilidade?</b>	
Sim	
Não	

<b>9 - No caso afirmativo assinale, que tipo de impactos:</b>	
- Contabilísticos	
- Fiscais	
- Políticos	
- Económicos	
- Legislativos	
- Outros	

<b>10 - É do vosso conhecimento, o Regulamento nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho?</b>	
Sim	
Não	

<b>11 - O processo de obrigatoriedade de adopção das Normas Internacionais de Contabilidade por parte das empresas cotadas, já se iniciou?</b>	
Sim	
Não	

<b>12 - No que respeita às Pequenas e Médias Empresas, ié, para as empresas não cotadas, no quadro do artigo 5º do Regulamento. Cada Estado Membro ficou com a opção de estas empresas, optarem ou não as Normas Internacionais de Contabilidade. No caso da Roménia, estas empresas não cotadas, optaram por adoptarem as Normas Internacionais de Contabilidade?</b>	
Sim	
Não	

<b>13 - No caso afirmativo, esta opção:</b>	
Ficou ao critério de cada empresa	
Foi o Governo que definiu	

<b>14 - Esta opção teve implicações?</b>	
Sim	
Não	

<b>15 - No caso afirmativo, assinale o tipo dessas implicações:</b>	
- Contabilístico	
- Fiscal	
- Política	
- Económica	
- Legislativa	
- Outros	

<b>16 - A vossa empresa já adoptou as Normas Internacionais de Contabilidade?</b>	
Sim	
Não	

<b>17 - No caso negativo, a vossa empresa futuramente tenciona adoptar as Normas Internacionais de Contabilidade?</b>	
Sim	
Não	

<b>18 - O Governo Romeno criou um Ministério para as Médias e Pequenas Empresas, Comércio, Turismo e Profissões Liberais. Na sua opinião esta decisão deveu-se ao facto do Regulamento 1606/2002?</b>	
Sim	
Não	

<b>19 - Existe regulamentação oficial que regule a profissão da classe dos:</b>		
	Sim	Não
- Contabilísticas		
- Auditores		
- Revisores Oficiais de Contas		

<b>20 - No que respeita às seguintes classes de profissionais: Contabilísticas, Auditores, e Revisores Oficiais de Contas. As actividades por estes exercidas podem ser na condição de:</b>						
	Contabilistas		Auditores		ROC	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
- Profissional Liberal						
- Profissional Autónomo						
- Profissional Dependente						

<b>21- Princípios Contabilísticos:</b>						
	Conhece		Aplicam		Sofreu Alterações	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
a) Continuidade						
b) Consistência						
c) Especialização (ou do Acréscimo)						
d) Custo Histórico						
e) Prudência						
f) Substância Sobre a Forma						
g) Materialidade						

22 - Características da Informação Financeira						
	Conhece		Aplicam		Sofreu Alterações	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
- Objectivos						
- Características Qualitativas						

23 - Normas de Valorimetria						
	Conhece		Aplicam		Sofreu Alterações	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
a) Goodwill						
b) Moeda Estrangeira						
c) Activos Tangíveis						
d) Activos Intangíveis						
e) Investigação & Desenvolvimento						
f) Existências						
g) Leasing						
h) Impostos Diferidos						
i) Pensões						
j) Acontecimentos Após a Data do Balanço						

24 - Critérios Valorimétricos						
	Conhece		Aplicam		Sofreu Alterações	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
a) Disponibilidades						
b) Dívidas de Terceiros						
c) Dívidas A Terceiros						
d) Existências						
e) Imobilizações						

25 - Na Roménia sente-se alguma reticência quanto à aplicabilidade das Normas Internacionais de Contabilidade?	
Sim	
Não	

Obrigado.

### ANEXO 3

Meu nome é Maria Salomé Ferreira Duarte de Sousa, aluna do Mestrado em Auditoria, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

A minha tese de mestrado, é sobre o Estado-Membro da Roménia, que diz respeito aos termos das disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002.

O que determina a adopção das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) para as sociedades cotadas, dando no entanto, os Estados-Membros a opção de permitir ou exigir, se assim o desejarem, a utilização de tais normas para entidades não cotadas.

Entrevista:

A Roménia tem passado por várias reformas do seu sistema contabilístico, nomeadamente a passagem para o sistema francês, posteriormente, para a adopção das directivas comunitárias e, depois, já com algumas influências, anglo – saxónicas a adopção das Normas Internacionais de Contabilidade, dando continuidade à transição das IAS / IFRS. Na sua opinião, concorda que estas sucessivas reformas foram necessárias?		
Concorda?	Sim	Não
1 - Na sua opinião, concorda que estas sucessivas reformas foram necessárias?		
2 - Na sua opinião, os resultados obtidos com estas reformas, foram os esperados?		
3 - Concorda que o período de adaptação entre as várias reformas foi suficiente para os profissionais assimilarem as novas alterações?		
Comentários?		

**4** - As questões que se seguem, tem por objectivo efectuar uma abordagem às condições que antecederam à aplicação do acervo comunitário, e face às suas consequências, que medidas foram tomadas. Neste sentido, reconhece que as condições iniciais para a adopção, execução e aplicação do Acervo Comunitário, na Roménia, em 1989 foram:

- a) A queda do comunismo – O início da transição económica na Roménia;
- b) A inexistência de um mercado de capitais;
- c) Um sistema bancário reduzido;
- d) A contabilidade era vista como uma fonte de informações no comando da economia;
- e) A existência de controlo financeiro, em substituição da auditoria;
- f) A existência de requisitos de informação simplificados.

<b>Concorda?</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>

**Comentários:**

**5** - Face ao cenário anteriormente exposto, foi necessário tomar algumas medidas, tais como:

- a) A reorganização da Banca e dos Seguros;
- b) Avançar com as privatizações;
- c) Criar uma Bolsa de Valores;
- d) Mudar a abordagem da contabilidade como instrumento de auto-gestão das entidades;
- e) A necessidade de se preparar informação financeira objectiva e independente.

As medidas referenciadas foram as adequadas face ao cenário anteriormente exposto?

<b>Concorda?</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>

**Comentários:**

<p><b>6 -</b> Ainda neste contexto, uma das consequências desta reforma, foi o rápido aparecimento de diversas empresas de enorme dimensão, daí resultando nomeadamente o aparecimento da distinção entre os detentores do capital (investidores) e os gerentes/administradores.</p>		
<b>Concorda?</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
<b>Comentários:</b>		

<p><b>7 -</b> Concorda que o desenvolvimento do processo de reforma da contabilidade romena, iniciado em 1991, fosse dirigido pelo Ministério das Finanças Pública, que formulou um regulamento de contabilidade que abrangeu todas as empresas excepto as instituições financeiras? Sendo o primeiro regulamento, a incluir muitos dos requisitos, mas não todos, da Quarta Directiva da UE, nomeadamente vários princípios contabilísticos como o da continuidade; o do custo histórico; o da materialidade; o da prudência e o da consistência. Foram essas alterações produzidas foram notórias no normativo contabilístico romeno?</p>		
<b>Concorda?</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
<b>Comentários:</b>		

<p><b>8-</b> Concorda que, numa segunda fase, e face ao processo de adesão à UE, com a formulação de regulamentação contabilística em conformidade com as IV e VII Directivas da UE, começou a estabelecer-se uma diferença entre a contabilidade e a fiscalidade, nomeadamente com a introdução de novas regras no âmbito:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Das políticas contabilísticas;</li> <li>b) Dos impostos diferidos;</li> <li>c) Das Demonstrações Financeiras (Fluxos de Caixa e Notas Explicativas);</li> <li>d) Das Demonstrações Financeiras Consolidadas;</li> <li>e) Do Relatório Anual;</li> <li>f) Da Auditoria e da publicação das Demonstrações Financeiras.</li> </ul> <p>Que posteriormente se alteraram com a versão actualizada das Directivas Contabilísticas?</p>		
---	--	--

<b>Concorda?</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
<b>Comentários:</b>		

**9-** Dando continuidade à reforma contabilística romena, na fase de evolução para as IAS / IFRS, ocorreu em 2000 um processo que conduziu à elaboração e aprovação da Lei sobre a Modernização da Contabilidade para responder às Normas Internacionais de Contabilidade. Concorda que com este processo foram:

- Introduzidas, novas regras no âmbito das fusões, do leasing e dos contratos a longo prazo;
- Melhoradas as regras de apresentação no âmbito da consolidação e dos impostos diferidos;
- Substituídas normas contabilísticas nacionais, pelas IAS /IFRS (IAS criadas em 2002)?

<b>Concorda?</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
<b>Comentários:</b>		

**10 -** Tendo por objectivo abordar de forma mais concreta alguns aspectos relacionados com todo o processo da aplicação das IAS/IFRS, no sistema contabilístico romeno. Concorda, que a sequência do processo das IAS/IFRS consistiu:

- Na definição das IAS;
- No âmbito da aplicação das IAS/IFRS;
- Na decisão sobre a aplicação dos IAS/IFRS voltada para os accionistas.

Numa base obrigatória, ficaram as contas consolidadas das sociedades cotadas:

- Bancos.

Tendo estes, como premissa de base:

- As contas das sociedades cotadas;
- As contas anuais e consolidadas de empresas que tenham sido admitidos à negociação pública;
- As contas anuais e consolidadas das empresas cuja “Empresa – Mãe” elabora contas consolidadas em conformidade com as IAS/IFRS;

Adiamento até 2007 para as empresas cujos títulos, apenas se encontrem admitidos num mercado regulamentado. Existindo uma interacção entre as IAS/IFRS com a Lei nº 82/1991 da contabilidade romena?



<b>Concorda?</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
<b>Comentários:</b>		

<p><b>11 - Concorda que existem questões não abrangidas pela regulamentação internacional, e que por isso se encontram fora do âmbito dos regulamentos da UE e das Normas Internacionais tais como:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Existências;</li> <li>- Manutenção dos registos contabilísticos (em relação à contabilidade simplificada);</li> <li>- Responsabilidade Penal;</li> <li>- Protecção de dados.</li> </ul>		
<b>Concorda?</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
<b>Comentários:</b>		

<p><b>12 - Reconhece que este processo de transição para as IAS/ IFRS trouxe benefícios, nomeadamente:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Aumento da confiança de investidores nacionais e estrangeiros no negócio;</li> <li>- Atracção de novos investidores;</li> <li>- Confiança no sector financeiro;</li> <li>- Comparabilidade das Demonstrações Financeiras, a nível internacional.</li> </ul>		
<b>Concorda?</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
<b>Comentários:</b>		

**13-** No entanto, também reconhece que este processo trouxe desafios, nomeadamente:

- A transição da contabilidade baseada em regras, para uma contabilidade baseada em princípios contabilísticos;
- A separação clara das regras fiscais;
- A tradução das IAS/IFRS;
- A complexidade na aplicação das IAS/IFRS;
- A problemática da educação.

**Concorda?**

**Sim**

**Não**

**Comentários:**

**14 -** Que conclusões retira do desenvolvimento do processo de reforma?

**Concorda?**

**Sim**

**Não**

**Comentários:**

**15 -** Concorda que a contabilidade é um elemento essencial para a criação de uma

economia credível, transparente e aberta?		
<b>Concorda?</b>	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
<b>Comentários:</b>		

<p><b>16 - O Regulamento (CE) 1606/200, estipula para as empresas cotadas, a obrigatoriedade de prepararem as suas demonstrações financeiras de acordo com as IAS/IFRS a partir de 2005. Nesta conformidade, confere ainda a possibilidade, e não a obrigação, de se tornar extensivo a outras empresas. Neste âmbito, as questões seguintes procuraram esmiuçar as opções tomadas pela Roménia no âmbito do quadro do artigo quinto do Regulamento 1606/2002, nomeadamente saber se a Roménia utiliza a opção para permitir as IAS/IFRS nas contas anuais das empresas?</b></p>		
	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
<b>Comentários:</b>		

<p><b>17 – Utiliza a opção de exigir as IAS/IFRS nas contas anuais das empresas cotadas?</b></p>		
	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
<b>Comentários:</b>		

<b>18 – É permitida a adoção das IAS/IFRS nas contas consolidadas das outras empresas? Se sim, qual o tipo de empresas?</b>		
	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
<b>Comentários:</b>		

<b>19 – É obrigatória a adoção das IAS/IFRS nas contas consolidadas das outras empresas? Se sim, qual o tipo de empresas?</b>		
	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
<b>Comentários:</b>		

<b>20 – É permitida a adoção das IAS/IFRS nas contas individuais das outras empresas? Se sim, qual o tipo de empresas?</b>		
	<b>Sim</b>	<b>Não</b>
<b>Comentários:</b>		

Obrigado.